



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

**Processo nº** 10283.007035/2004-36  
**Recurso nº** 159.570 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 2000  
**Acórdão nº** 102-49.411  
**Sessão de** 06 de novembro de 2008  
**Recorrente** EDNÉIA DE ALENCAR RIBEIRO  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 1999

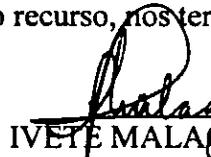
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Preliminares afastadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE  
Relatora

FORMALIZADO EM: 2.2 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka, Eduardo Tadeu Farah e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

## Relatório

Em 16/12/2004 foi lavrado contra a contribuinte o Auto de Infração de fls. 169/177, exigindo o recolhimento do crédito tributário de R\$ 227.450,95, sendo R\$ 89.473,65 de imposto de renda pessoa física, R\$ 67.105,23 de multa de ofício e R\$ 70.872,07 de juros de mora calculados até 30/11/2004.

O lançamento decorreu da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto durante o ano-calendário de 1999.

Devidamente notificada do auto de infração a contribuinte apresentou impugnação (fls. 186/192), na qual refutou o acréscimo patrimonial a descoberto nos seguintes termos:

- Os servidores fiscais deixaram de verificar se a declaração da contribuinte do exercício anterior (ano-calendário 1998) apresentava algum saldo a ser transportado para o exercício de 1999;
- Assim, pelo menos R\$ 35.000,00 deveriam ter sido transportados do exercício de 1998 para o saldo inicial de 1999;
- O acréscimo patrimonial não se traduz por meio de apuração mensal, mas ao término do referido prazo;
- O contrato de mútuo celebrado pela contribuinte foi devidamente declarado ao Fisco, pois constou na declaração de rendimentos e foi regularmente formalizado;
- Demonstrada a capacidade financeira do mutuante não pode o Fisco negar o contrato de mútuo;
- Tendo em vista que os fatos geradores foram apurados mensalmente a contagem do prazo decadencial deve tomar por base cada um dos meses de competência.

Às fls. 213/220 a 3ª Turma da DRJ/BEL julgou o lançamento **procedente**. Afastando a alegação de decadência a autoridade julgadora de primeira instância, no mérito, afirmou:

- (i) A partir do ano-calendário de 1989 o demonstrativo de apuração de variação patrimonial deve ser levantado mensalmente para fins de apuração de omissão de rendimentos, aproveitando-se o saldo de disponibilidade de um mês no mês subsequente; o fato gerador do imposto é anual, mas algumas apurações devem ser feitas de forma mensal, como é o caso do carnê-leão e do acréscimo patrimonial a descoberto, por acarretarem diferença em relação à apuração anual;

- (ii) A pretendida transferência dos R\$ 35.000,00 apurados no exercício de 1998 para o saldo inicial de 1999 não pode ser feita, pois na declaração de ajuste do ano-calendário de 1999 não constam depósitos à vista e numerários e/ou fundos;
- (iii) Com relação ao contrato de mútuo, o simples fato de a contribuinte haver informado a existência da dívida de R\$50.000,00 não tem o condão de transformá-la em realidade; no mais, o quadro “dívidas e ônus reais” da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1999 encontra-se vazio;

A ciência do referido acórdão ocorreu em 16/04/2007 e a contribuinte apresentou seu recurso em 14/05/2007 (fls. 223/232), oportunidade em que reforçou os argumentos lançados em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

### Preliminarmente – da alegada decadência:

A Recorrente alega a extinção do crédito tributário pela decadência.

No entanto, à Recorrente não assiste razão, seja pela contagem do prazo quinquenal pelo art. 150, § 4º, do CTN, seja conforme o art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Tenho para mim que, independentemente do pagamento o prazo quinquenal, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (como é o caso do IRPF), consta-se a partir do fato gerador, ou seja, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação.

Isto porque a autoridade fazendária homologa o lançamento, e não o pagamento, motivo pelo qual a eventual não realização de pagamento por parte do sujeito passivo não altera a tipicidade do lançamento.

Todavia, no caso concreto, o acréscimo patrimonial a descoberto foi apurado no ano-calendário de 1999, sendo o lançamento tributário de ofício formalizado em 16/12/2004. Assim, mesmo considerando a contagem do prazo decadencial conforme o art. 150, § 4º, do CTN, ter-se-ia como termo inicial a data de 01/01/2000 e, como termo final a data de 31/12/2004.

Há que se afastar, ainda, a alegação de que o fato gerador, no caso dos autos, foi apurado de forma mensal, devendo ser mensal, assim, a contagem do prazo decadencial.

Isto porque, salvo nos casos em que o IRPF incida exclusivamente na fonte ou esteja sujeito à tributação definitiva, o fato gerador deste tributo é **anual**, concretizando-se no dia 31 de dezembro de cada exercício. Sendo assim, não há que se falar em contagem mensal do prazo decadencial na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Afastada, pois, a decadência.

### Do mérito:

Como sabido, o chamado acréscimo patrimonial a descoberto, quando verificado, aponta para a ocorrência da omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal relativa (“*juris tantum*”), já que, uma vez comprovada, pelo contribuinte, a efetiva origem dos rendimentos, resta afastada a presunção e, conseqüentemente, o lançamento de ofício dos valores para os quais a fiscalização, até então, não havia identificado lastro.



Veja-se o que determina o art. 1º, § 2º, do RIR/94 (art. 2º do RIR/99):

*"Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.*

*Parágrafo 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93."*

E, ainda, o que dispõe o art. 3º, da Lei nº. 7.713/88:

*"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.*

*§ 3º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."*

Cabe ao contribuinte, assim, justificar o acréscimo patrimonial apontado no resultado do trabalho da fiscalização, seja indicando rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou, ainda, tributáveis exclusivamente na fonte.

Tal sistemática, cumpre dizer, está em consonância com o princípio de que o ônus da prova cabe a quem a alega. Nesse sentido, o art. 333 do Código de Processo Civil prevê que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.



Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao fisco, obter provas da inexistência do acréscimo patrimonial.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que “todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”. Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via.

A jurisprudência deste tribunal corrobora o quanto exposto até o momento.  
Veja-se:

*“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 152.329 – Sessão de 14/06/2007).*

*“TRIBUTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui rendimento bruto sujeito ao imposto de renda, o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. A tributação de acréscimo patrimonial a descoberto só pode ser elidida mediante prova em contrário. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Recurso negado.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 151.678 – Sessão de 19/10/2006).*

*“RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Reflete omissão de rendimentos tributáveis quando o contribuinte deixe de comprovar, de forma cabal, a origem dos rendimentos utilizados no incremento do seu patrimônio. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte o ônus da prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. A prova da origem do acréscimo patrimonial deve ser adequada ou hábil para o fim a que se destina, isto é, sujeitar-se à forma prevista em lei para a sua produção. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 140.541 – Sessão de 10/11/2005).*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. A omissão de rendimentos decorrente*

*da variação patrimonial a descoberto, apurada mensalmente, na forma prevista na legislação de regência, deve ser tributada no ajuste anual, tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 150.175 – Sessão de 05/03/2008).*

É importante frisar que o Regulamento do Imposto sobre a Renda prevê expressamente a possibilidade de o fisco exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem e destino de recursos. Neste sentido, o art. 855 do RIR/94:

*“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.”*

No caso concreto a Recorrente se insurge, primeiramente, contra a apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto.

Vale destacar, no entanto, que nos termos da legislação aplicável ao tema a verificação do acréscimo patrimonial deve ser realizada mensalmente, e não anualmente. Assim, ainda que os rendimentos globais do contribuinte, em determinado ano-calendário sejam suficientes para fazer frente a todas as despesas incorridas naquele mesmo período, eventuais descompassos entre receitas e despesas, verificados mês a mês, configuram acréscimo patrimonial a descoberto.

Neste sentido, veja-se:

*“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui omissão de receitas o descompasso observado no estado patrimonial do contribuinte, cuja origem não restar comprovada por rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e/ou objeto de tributação definitiva. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - Os acréscimos patrimoniais a descoberto devem ser apurados mensalmente em obediência a comando expresso da Lei nº. 7.713/88, observada a disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente, dentro do mesmo ano-base, e cujo montante será levado à tributação na declaração de ajuste anual. Recurso negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Quarta Câmara – Recurso nº. 136.560 – Sessão de 20/10/2004).*

Note-se que, ao contrário do afirmado pela Recorrente, tal constatação decorre de norma legal (art. 55, XIII, do RIR/99) e existe justamente para, nos termos da r. decisão recorrida, possibilitar uma maior adequação à realidade dos fatos e à capacidade contributiva do sujeito passivo. Veja-se:



7

*"Também urge lembrar que a apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto possibilita uma maior adequação à realidade dos fatos e à capacidade contributiva do sujeito passivo, pois a apuração anual poderia camuflar os acréscimos patrimoniais mensais, nos casos em que a origem ocorre após a aplicação dentro de um mesmo ano-calendário. Em suma, foi escolhido o período de um mês por ser, ao mesmo tempo, suficiente e significativo no sentido de possibilitar a apuração do acréscimo patrimonial." (fls. 219)*

Assim, afastada a pretensão de apuração anual do acréscimo patrimonial.

A fim de tentar reduzir ou cancelar o acréscimo patrimonial verificado a Recorrente alega:

- A necessidade de transferência do saldo do ano-calendário de 1998 para o ano-calendário de 1999, no importe de R\$35.000,00;
- A legitimidade do contrato de mútuo celebrado com o Sr. José Farias Freire, que deveria ter sido considerado pela fiscalização.

No tocante ao primeiro argumento é de rigor mencionar que, conforme se verifica da declaração de rendimentos da Recorrente acostada às fls. 04/05, em 31/12/98 esta possuía um veículo Blazer e quotas do capital da sociedade Elétrica Real Ltda., não havendo, na mesma declaração, qualquer valor lançado a título de numerário em poder da contribuinte que devesse ser transportado para o ano seguinte.

No que toca ao alegado mútuo, também não merecem prosperar os argumentos apresentados pela Recorrente.

Isto porque, ainda que haja contrato devidamente celebrado entre mutuante e mutuário, e seja verificada a capacidade financeira daquele, o valor da dívida, contrariamente ao afirmado pela contribuinte, não foi lançado em sua declaração de rendimentos.

Ademais, de fato, a exigência fiscal contida às fls. 87 dos autos, qual seja, a comprovação do efetivo recebimento do valor de R\$ 50.000,00, não foi cumprida, seja à época da fiscalização, seja na oportunidade da impugnação ou mesmo na oportunidade da apresentação do recurso voluntário.

Tal constatação, somada à ausência da informação da dívida na declaração de rendimentos da Recorrente (vide fls. 05) torna extremamente frágil o contrato de mútuo celebrado com o Sr. José Farias Freire, ainda que este esteja revestido das formalidades legais.

Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte.

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



VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE