



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.002048/2001-21
Recurso nº. : 136.198
Matéria : (IRPF - Ex(s): 1996
Recorrente : LUIZ FERNANDO RIBEIRO DE LIMA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 2004
Acórdão nº. : 106-13.934

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Após o advento do Decreto-lei nº 1.968/82 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e, considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só não configura lançamento, ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é do tipo estatuído no artigo 150 do C.T.N. Na ausência de pagamento a ser homologado, o prazo de decadência tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN art. 173, I).

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tributa-se o acréscimo patrimonial sem justificativa nos rendimentos isentos, tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

ÔNUS DA PROVA - Cabe ao contribuinte a 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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ FERNANDO RIBEIRO DE LIMA.

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

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

FORMALIZADO EM: 19 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

Recurso nº : 136.198
Recorrente : LUIZ FERNANDO RIBEIRO DE LIMA

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e anexos de fls. 2/6 exige-se do contribuinte identificado o crédito tributário no valor de R\$ 19.217,64, sendo R\$ 6.779,43 de imposto, R\$ 5.084,57 de multa e R\$ 7.353,64 de juros de mora calculados até 31/05/2001.

Conforme o demonstrativo de fls. 33/34, a irregularidade constatada foi omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto nos meses de março e julho de 1995.

Inconformado com o lançamento, tempestivamente, o contribuinte protocolou a impugnação de fls. 40/44, reconhecendo como devido o imposto sobre o acréscimo patrimonial no valor de R\$ 33.030,23.

De acordo com as informações registradas às fls. 66/68 e 70/71, o litigante requereu o parcelamento da parte como não litigiosa cuja cobrança foi transferida para o processo de nº 13011.00144/2001-78.

A Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, por unanimidade de votos, em decisão de fls.72/77, manteve o lançamento sob os fundamentos a seguir resumidos:

- De plano, há que se considerar, antes mesmo da análise de mérito apresentados na peça contestatória, que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa, que embora estabelecida em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

lei, não tem caráter absoluto de verdade e que impõe ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

- É de mister importância observar que as presunções *juris tantum*, muito embora admitam prova em contrário, dispensam o ônus da prova àqueles a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

- No processo administrativo fiscal a apreciação da prova é regida pelo art. 29 do Decreto nº 70.235/72. Entretanto, a jurisprudência firmada sobre o assunto é no sentido de que no processo administrativo o meio de se provar determinado fato é o documento legal quanto a sua forma, autêntico quanto a sua origem e verdadeiro quanto ao fato que se pretende provar.

- É princípio consagrado em direito que quem alega tem que provar. Alegar e não comprovar é não alegar.

- À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito, no caso em tela que o contribuinte adquiriu bens móveis, realizou aporte de capital em pessoa jurídica e efetivou despesas, cuja origem dos recursos utilizados nessas operações não ficou comprovada. Cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificar o acréscimo patrimonial com rendimentos tributáveis, não tributáveis, ou tributáveis exclusivamente na fonte.

- A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante a necessidade de provas concretas com o fim de elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado.

- Por outro lado, quando a metodologia de cálculo utilizada para fins de análise da evolução patrimonial do litigante, há que se considerar o entendimento já consolidado pelo Conselho de Contribuintes: *"as sobras de recursos apuradas de janeiro a novembro, em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão para serem consideradas como renda consumida. Contudo, o excesso de recursos em dezembro somente poderá ser considerado em janeiro do ano seguinte se declarado e comprovado."* (Acórdão 1ºCCnº 102-42.341/1997).

- Saliente-se que o levantamento de fis. 33/34, elaborado pelo autuante e elemento básico e fundamental na apuração do acréscimo de patrimônio injustificado



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

tributado no Auto de Infração de fls. 02/03, contemplou aquela metodologia quando de sua confecção.

- Centra o litigante sua defesa no fato de não ter considerado a autoridade revisora, quando da análise de sua evolução patrimonial, aqueles valores por ele informados, a fls. 23/24, como referentes aos rendimentos líquidos percebidos por seu cônjuge, durante o ano calendário em tela, sob o argumento de que estava sua esposa dispensada, não só da entrega da DIRPF/96, como também da emissão de qualquer documento comprobatório da efetiva percepção dos valores em questão.

- Para o fim o qual pretende utilizar o contribuinte tais valores – justificar o incremento de patrimônio da unidade familiar – não há como se admitir que isto se faça com base em meras alegações, sem a emissão de qualquer documento que demonstra a efetiva percepção das quantias assim requeridas, ainda que o nominado elemento de prova não tivesse sua forma e regulamentação levada a efeito através de lei.

- Acrescente-se, ainda, que o autuado não consignou no item 9 - "Informações da Declaração do Cônjuge" de sua DIRPF/96, cópia de fls. 20/21, qualquer dado relativo aos rendimentos auferidos por sua esposa no ano-calendário em comento, apesar de no nominado item constar que tal informação deveria ser prestada pelo declarante ainda que seu consorte estivesse desobrigado a apresentar a citada declaração de rendas ao Fisco.

- Não há que ser alterada a evolução patrimonial laborada pela autoridade tributária às fls. 33/34, devendo prevalecer a exigência constituída a título de acréscimo patrimonial a descoberto na forma em que realizada.

Cientificado dessa decisão (AR de fl. 83), na guarda do prazo legal, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 84/89, alegando, em resumo:

- Preliminar de decadência do direito de lançar.
- O art. 173 do CTN preceitua que o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

83 5



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

- Como fato gerador se deu em 31/3/1995 e 31/7/1995, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 1/1/1996, contados cinco anos, o prazo decadencial ocorreu em 31/12/2000.
- Assim na data do lançamento 18/06/2001 o direito da Fazenda já havia decaído.
- Mérito.
- Reitera os fatos alegados na impugnação, de que sua esposa trabalhava como autônoma na época do fato gerador, seus rendimentos não atingiram o limite para apresentação da declaração de imposto de renda à época, portanto, estando dispensada da apresentação da declaração, não há que se falar em prova material de seus rendimentos.

Finaliza, requerendo, em caso de não ser acatada a decadência do direito de constituição do crédito tributário, sejam aceitos os rendimentos lançados em nome da esposa para fins de acréscimo patrimonial.

Às fls. 119 foi juntada Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, como garantia para o seguimento do recurso.

É o Relatório.

83



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

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

Preliminarmente, analiso o argumento de decadência do direito de lançar o imposto de renda devido para os fatos geradores ocorridos no ano – calendário de 1995.

Este tema, apesar de ser antigo e muito discutido, continua sem solução definitiva, como revelam as diferentes decisões administrativas e judiciais.

Os diversos posicionamentos estão calcados em um outro conflito que até hoje não foi resolvido, qual seja: a que categoria pertence o lançamento do imposto de renda pessoa física.

A Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, assim conceitua o lançamento e suas espécies:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

*Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.***

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (original não contém grifos)*

Em síntese temos:

- a) lançamento por declaração, o contribuinte informa e, utilizando-se dos dados declarados, à autoridade lançadora expede a notificação;
- b) lançamento de ofício, por iniciativa única e exclusiva da autoridade lançadora, com ou sem a colaboração do sujeito passivo;
- c) lançamento por homologação, que na verdade é apenas e tão somente a confirmação de uma atividade exercida pelo contribuinte que é o pagamento do imposto.

O lançamento de IRPF era, com certeza, da espécie por declaração até a edição Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, que em seu art. 7º normatizou que: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, **apresentada ou não a declaração de rendimentos**, sujeitará o contribuinte à multa*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do C.T.N.) o contribuinte passa a ser considerado devedor do imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

Com isso, a declaração de rendimentos, que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, formalizado por meio de notificação, passou a ter um caráter apenas e tão somente informativo.

Dessa forma, considerando a classificação do Código Tributário Nacional, o lançamento do IRPF passou a ter natureza de "lançamento por homologação".

Como àquela época o período para apuração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda era anual, essa modificação foi aceita sem maiores controvérsias e conseqüências. Porém, com a edição da Lei nº 7.713/88, que em seu art. 2º, modificou o período de apuração de anual para mensal, quando disciplinou que a partir de janeiro de 1989 o imposto de renda seria considerado devido no mês da percepção dos rendimentos e ganhos de capital, surgiu a necessidade de se definir qual seria o termo de início para a autoridade lançadora exercer o seu direito de lançar.

No ano-base de 1989, a jurisprudência é mansa e numerosa de que sendo o lançamento por homologação, o imposto era devido no mês, e o termo de início para o prazo decadencial era o mês da ocorrência do fato gerador. Aliás, esse entendimento é confirmado pelo próprio modelo de declaração de rendimentos do exercício 1990, adotado pela Secretaria da Receita Federal. Nela o contribuinte limitava-se a demonstrar, mês a mês, os valores dos rendimentos auferidos e do imposto recolhido durante o ano - base.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

Contudo, no ano seguinte essa sistemática foi parcialmente alterada com a entrada em vigor da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990, que assim dispõe:

Art. 9º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8.

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) .

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual.
(original não contém grifos)

Sistemática essa, mantida pela Lei nº 8.383/91 e por todas as leis posteriores, vigorando até a data de hoje.

Com a criação da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL a confusão ficou estabelecida, porque, manteve-se o imposto no momento da percepção do rendimento e **outro (residual)** considerado como devido na declaração. Assim, na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

prática, ficamos diante de dois períodos de apuração um mensal e outro anual, ambos para um único contribuinte.

O que poucos atentaram, é que a norma legal que "criou" a obrigatoriedade da entrega de uma declaração chamada de ajuste, **não revogou e tão pouco alterou a disposição contida no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968/82.**

Estando em vigor o indicado artigo, o contribuinte deve o imposto no momento do fato gerador. Precisa apresentar declaração anual, mas como obrigação acessória, porque o fisco pode notificá-lo a pagar o imposto independentemente do contribuinte tê-la apresentado. Em resumo, o fisco não precisa aguardar a informação do contribuinte, consignada na declaração apresentada no final do ano. Pode lançar de ofício o imposto em qualquer momento, desde que constatado a ocorrência do fato gerador.

O fato de a autoridade lançadora, na prática, intimar o contribuinte para entregar a declaração, não autoriza a conclusão de que esse documento é um pressuposto necessário para o lançamento do imposto.

Constatado, que o contribuinte é omissor da entrega da declaração, não tem porque o fisco intimá-lo para apresentá-la. Cabe a autoridade lançadora pesquisar e levantar a vida patrimonial e financeira, e, se for o caso, lançar de ofício o imposto.

Dessa forma temos dois momentos de apuração do imposto:

a) mensal, nos casos de imposto de renda retido na fonte ou obrigatoriamente antecipado (autônomo e aluguel), tributação definitiva e aquele devido exclusivamente na fonte. Nesses casos, a autoridade fiscal, durante o ano - calendário pode fiscalizar e autuar a fonte pagadora dos rendimentos na qualidade de responsável, assim como o próprio contribuinte, no caso de antecipação obrigatória;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10660.002048/2001-21
Acórdão nº : 106-13.934

b) anual, na hipótese de rendimentos da atividade rural e daqueles rendimentos que durante o ano calendário ficaram abaixo do limite de isenção e que somados geram imposto. Por isso é denominada declaração de AJUSTE ANUAL.

Assim, à autoridade lançadora tem cinco anos, contados do fato gerador para homologar a atividade de pagamento do imposto.

Como o contribuinte nada recolheu, uma vez que deixou de tributar os rendimentos na época em que foram auferidos, não há o que homologar, portanto, a regra a ser aplicada para contagem do prazo de decadência deixa de ser a fixada no artigo 150, § 4º, e passa a ser a prevista no artigo 173, I do C.T.N que assim preceitua:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.(original não contém grifos)

Dentro dessa linha de raciocínio, o termo inicial para a autoridade fiscal efetuar o lançamento do imposto pertinente aos fatos geradores ocorridos no ano – calendário 1995, foi 1º/1/1997, e o termo final 31/12/2001, portanto, na data em que o contribuinte foi cientificado do lançamento, 24/6/2001, não havia decaído o direito de lançar.

Assim sendo, não há o que se falar em decadência do direito de lançar.

Quanto ao mérito, adoto os fundamentos registrados na decisão de primeira instância e transcritos no corpo do relatório para também manter o lançamento do imposto incidente sobre o acréscimo patrimonial a descoberto no valor de R\$ 29.745,23.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO