



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003729/2007-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-006.554 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente PATRICIA ALMEIDA LOPES LOURENCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002, 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente. Na fase impugnatória comprovado recursos que justifiquem parcialmente o acréscimo detectado, os demonstrativos devem ser refeitos e o imposto apurado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM DE RECURSOS. MONTANTE EM DINHEIRO ESPECIFICADO NA DECLARAÇÃO DE BENS.

Na apuração de variação patrimonial a descoberto considera-se como origem de recursos montante em dinheiro especificado na declaração de bens que guarda correspondência com o período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para considerar, como origem de recursos no demonstrativo de evolução patrimonial, os valores de R\$ 35.000,00 em janeiro de 2002, R\$ 1.500,00 em agosto de 2002 e R\$ 1.500,00 em setembro de 2002.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires

Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Fernanda Melo Leal e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 400/416) interposto em face do Acórdão n.º 17-26.820 (e-fls 383/392) prolatado pela DRJ/SPOII em sessão de julgamento realizada em 13 de agosto de 2008.
2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 17-26.820

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração (fls. 276/279) com o lançamento de imposto de renda relativo ao ano-calendário 2002/2003 de R\$ 20.357,43, de multa de ofício de R\$ 30.536,14, de juros de mora calculados até 31/10/2007 de R\$ 12.375,62 e de multa exigida isoladamente de R\$ 360,30.

A presente ação fiscal contra o contribuinte foi iniciada, em 05/10/2006, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização de fls. 18/19, em que o contribuinte foi intimado a apresentar, em relação ao ano-calendário 2001, 2002 e 2003, extratos mensais de movimentação das contas mantidas nas instituições financeiras e documentação comprobatória referente às informações prestadas nas Declarações de Bens e Direitos.

De posse dos documentos colhidos no decorrer da ação fiscal o auditor elabora os demonstrativos de fls. 259/260 e, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 261/269¹, encerra a ação fiscal com a lavratura do citado auto de infração, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária:

1- **Acréscimo Patrimonial a Descoberto.** Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 2002/2003, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados ou comprovados, conforme demonstrativos² constantes do Termo de Verificação Fiscal de fls. 261/269. Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º, da Lei 8.134/90; artigo 7º e 8º, da Lei 8.981/95; artigo 3º e 11, da Lei 9.250/95; artigo 21 da Lei 9.532/97.

2- **Falta de Recolhimento do IRPF a Título de Carnê-Leão.** Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, nos anos-calendário 2002/2003, apurada conforme Termo de Constatação de fls. 261/269, tendo sido aplicadas multas isoladas de 50% do valor do imposto devido mensalmente. Enquadramento legal: art. 8º, da Lei 7.713/88 c/c arts. 43 e 44, II, alínea "a", da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da MP 351/07.

¹ Termo de Verificação Fiscal: e-fls. 316/324.

² Demonstrativos mensais da variação patrimonial: e-fls. 313 (2001); e-fls. 314 (2002); e-fls. 315 (2003).

O contribuinte toma ciência do auto de infração 14/12/2007, e, inconformado com o lançamento, apresenta impugnação, em 10/01/2008 de fls. 291/310³, em que alega, em síntese, que:

- 1- não foi considerado o valor apurado pela própria fiscalização de R\$ 20.419,38, em dezembro de 2001, qualificado como saldo positivo disponível para o mês seguinte, na variação patrimonial do ano-calendário 2002;
- 2- ressalte-se que mais do que prova produzido pelo impugnante, está-se diante de constatação realizada pela própria fiscalização, razão pela qual o valor de R\$ 20.419,38 há de ser considerado como origem plenamente justificada;
- 3- os valores apontados em novembro e dezembro de 2002 como variação patrimonial a descoberto, após tributados, devem ser considerados em janeiro de 2003 como origem, pois se houve omissão de rendimentos, o montante omitido, após tributado, passa a incorporar o patrimônio do contribuinte;
- 4- também o montante de R\$ 23.469,98, considerado igualmente variação patrimonial a descoberto, em março de 2003, foi tributado; porém, o valor remanescente da referida receita não foi considerado como saldo disponível para os meses subsequentes;
- 5- tal erro continuou a ser praticado nos meses de julho e agosto de 2003;
- 6- a aquisição do veículo Golf, placa DFT 5358 não ocorreu em dezembro de 2002 e sim em 20/10/2003, conforme certificado de registro juntado;
- 7- por erro do impugnante deixou de constar de sua declaração de rendimentos do ano-calendário 2002 a venda de automóvel ASTRA de sua propriedade, cuja transferência ocorreu em 29/07/2002, pelo valor de R\$ 19.000,00;
- 8- parte deste valor (R\$ 8.000,00) foi financiado pelo adquirente do veículo junto à BV Financeira, tendo sido depositado na conta corrente em 1/08/2002;
- 9- a fiscalização desconsiderou, por falta de comprovação, os valores recebidos a título de doação de sua avó, no montante de R\$ 50.000,00, no ano-calendário 2001;
- 10- ocorre que decaiu o direito de a fiscalização verificar qualquer informação atinente àquele ano-calendário, razão pela qual referido valor deve ser levado em conta na apuração do saldo disponível em dezembro de 2001;
- 11- isto porque os dados informados já foram objeto de homologação tácita, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista o decurso do prazo de 5 anos;
- 12- a fiscalização também não se ateuve à decadência de exigência da multa isolada devida por atraso no recolhimento do carnê-leão, em fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/12/2002;
- 13- a legislação tributária determina que são necessárias provas concretas de que houve evidente intuito de fraude, dolo ou simulação para que a multa possa ser validamente agravada e, como no caso em tela, não há qualquer demonstração de conduta dolosa do impugnante, é evidente que a multa cominada é descabida.

³ E-fls. 348/366.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 17-26.820

2.1. Ao julgar (improcedente/procedente em parte) a impugnação, o acórdão tem a ementa que se segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa:

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente. Na fase impugnatória comprovado recursos que justifiquem parcialmente o acréscimo detectado, os demonstrativos devem ser refeitos e o imposto apurado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - SALDOS POSITIVOS ANUAIS.

Os saldos positivos de evolução patrimonial de dezembro não podem ser considerados como recursos em janeiro do ano seguinte, porquanto é ônus do contribuinte a comprovação desta disponibilidade no último dia do ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 só pode ser aplicada quando comprovado nos autos o evidente intuito de fraude.

2.2. A decisão de primeira instância procedeu alterações no demonstrativo de evolução patrimonial no ano-calendário 2002, em que ficou evidenciada em novembro/2002, variação patrimonial a descoberto calculada no montante de **R\$ 18.632,27** (e-fls 390), Também desqualificou a multa (e-fls 390/392). A situação do crédito tributário, após a decisão de primeira instância está apresentado no quadro às e-fls 392, no corpo da decisão.

2.2.1. Reproduz-se o demonstrativo elaborado pela DRJ (e-fls 390):

	ago	set	out	nov	dez
Total de Recursos Considerados no AI	1.720,84	5.778,81	6.914,63	47.713,24	15.445,09
Saldo Disponível do Mês Anterior	27.513,27	26.727,47	29.149,72	32.776,47	-
Recursos Adicionados	8.000,00				
Total de Dispêndios	10.506,64	3.356,56	3.287,88	99.121,98	13.254,81
Saldo Positivo Disponível para o Mês Seguinte	26.727,47	29.149,72	32.776,47	-	2.190,28
Variação Patrimonial a Descoberto	-	-	-	18.632,27	-

2.2.2. Segue-se a fundamentação (e-fls. 390):

Em relação a provas de origem, o impugnante alega que a aquisição do veículo Golf, placa DFT 5358 não ocorreu em dezembro de 2002 e sim em 20/10/2003, conforme certificado de registro juntado e que, por erro do impugnante, deixou de constar de sua declaração de rendimentos do ano-calendário 2002 a venda de automóvel ASTRA de sua propriedade, cuja transferência ocorreu em 29/07/2002, pelo valor de R\$ 19.000,00. Para tal junta as provas de fls. 317/319.

O documento de fl. 316 de fato comprova a aquisição do veículo Golf no ano-calendário 2003 e não em 2002, razão pela qual deve ser retirado dos dispêndios deste ano tal valor. Assim como também comprova a alienação do veículo Astra em 29 de julho de 2002, o documento de fl. 317, com depósito feito em sua conta no valor de R\$ 8.000,00 em 1º de agosto de 2002, devendo, portanto, tal valor ser considerado como origem neste ano.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 400/416), o Recorrente deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação.

3.1. As razões recursais estão subdivididas nos tópicos relacionados como se segue:

Recurso Voluntário	400/416
I - DOS FATOS	402/403
II – DO DIREITO	403
II.1 - Dos rendimentos isentos auferidos em 2.001 - Necessidade de considerar a doação feita pela Sra. Franca Lucia Catiní Lopes - CPF 679.221 .048-4 no cômputo das “origens ” de 2.001.	403/408
II.2 -- Dos erros cometidos pela DRJ na apuração da variação patrimonial de 2.002	408
II.2.1 - Desconsideração do crédito de R\$ 11.000,00 em julho de 2. 002 referente à venda do veículo Astra	408/409
II.2.2 - Desconsideração dos rendimentos brutos tributáveis declarados em agosto e setembro (Necessidade de adição de R\$ 3.000,00 aos recursos da Recorrente)	409/410
II.2.3 - Da reconstituição da variação patrimonial de 2.002 com inclusão do crédito de R\$ 11.000,00 em julho e dos créditos de R\$ 1.500,00 em agosto- e setembro.	411
II.3 – Da desconsideração dos valores supostamente omitidos em dezembro de 2.001 na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto de 2.002. (e consequentemente em 2.003)	411/415

3.2. Faz-se transcrição de trecho conclusivo das razões recursais (e-fls. 416):

Em outras palavras, além de _inexistir acréscimo patrimonial a descoberto em 2.002, ainda haveria um saldo credor de R\$ 17.977,39 a ser utilizado em janeiro de 2.003. -

E pior. Ao levarmos em consideração a doação de R\$ 50.000,00 ocorrida em 2.001, que foi indevidamente desprezada pela fiscalização e pela DRJ, esse saldo é majorado para R\$ 67.977,39 [R\$ 50.000,00 + R\$ 17.977,39 = R\$ 67.977,39]. >

Este montante de R\$ 67.977,39 (cuja utilização como origem em janeiro de 2.003 é indiscutível) é suficiente para justificar todo o suposto acréscimo patrimonial a descoberto de 2.003, uma vez que o valor indicado pela fiscalização corresponde a apenas R\$ 45.347,97.

Diante do exposto, revela-se inconteste que há sobra de recursos em 2.002 e 2.003, e não acréscimo patrimonial a descoberto, razão pela qual o lançamento de ser integralmente anulado.

3.3. Pede para cancelar o auto-de-infração e imposição de multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

DOAÇÃO FEITA PELA AVÓ DA RECORRENTE

5. No recurso voluntário é deduzida alegação a respeito de pretensa doação da importância de R\$ 50.000,00, recebida da avó Franca Lucia Cantini Lopes, no ano calendário de 2001.

5.1. Na peça de impugnação (e-fls 348/366) foi formulada questão a respeito no tópico “II. 4. Da decadência do direito de questionamento das informações lançadas na DIPF 2002/2001” (e-fls. 357):

5.2. Diz (e-fls. 357):

A 'fiscalização, ao realizar o “demonstrativo da variação patrimonial” da Impugnante em face do ano-calendário de 2001, desconsiderou, “por absoluta falta de comprovação”, os valores por ela recebidos a título de doação de sua avó Franca Lucia Catini Lopes, no montante de R\$ 50.000,00.

Ocorre que decaiu o direito de a fiscalização verificar qualquer informação atinente àquele ano-calendário, razão pela qual referido valor deve ser levado em conta, na apuração do saldo disponível em dezembro/2001, agregando-o ao montante de R\$ 20.419,38, tratado no item II.a.

5.3. Conclui (e-fls. 359):

Assim, tendo em vista a decadência de revisão da declaração de rendimentos que espelham os fatos geradores referentes ao ano-calendário 2001, o valor de R\$ 50.000,00 referente à doação recebida pela Impugnante de sua avó Franca Lúcia deverá ser considerada para fins de auferimento do “saldo positivo disponível para o mês seguinte”, no caso, o mês de janeiro/2002.

5.4. No recurso voluntário, são deduzidas as razões dispostas no tópico “II.1 - Dos rendimentos isentos auferidos em 2.001 - Necessidade de considerar a doação feita pela Sra. Franca Lucia Catini Lopes - CPF 679.221 .048-4 no cômputo das “origens ” de 2.001” (e-fls

403), ao sustentar que teria decaído o direito do fisco questionar informações lançadas na DIPF (Exercício 2002), que já teriam sido objeto de homologação tácita, , nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

5.5. Às e-fls. 408, a Recorrente apresenta uma atualização do demonstrativo de variação patrimonial considerando o valor da doação recebida da avó (R\$ 50.000,00), chegando a um suposto saldo disponível de R\$ 70.419,38.

5.6. Pois bem, ao compulsar os autos, verifica-se na Declaração de Ajuste Anual Simplificada do Exercício 2002 (e-fls 9/10), registro de doação da avó no montante de R\$ 35.000,00 (e-fls. 10).

DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS					
ITEM	DISCRIMINAÇÃO ESPÉCIE, DATA E VALOR DE AQUISIÇÃO E DE VENDA QUANDO FOR O CASO	CÓDIGO DO PAÍS	CÓDIGO DO BEM OU DIREITO	SITUAÇÃO EM 31 DE DEZEMBRO - R\$	
				ANO DE 2000	ANO DE 2001
01	SALDO EM CADERNETA DE POUPANCA NO BANCO BRADESCO, AG. 2876-2, CONTA NO 001.745-0. - BRASIL	105	41	548,56	0,00
02	SALDO EM PODER DO DECLARANTE - VALOR DOADO PELA AVO, CPF 679.221.048-04, EM DINHEIRO. - BRASIL	105	63	0,00	35.000,00
03	SALDO EM APLICACAO FINANCEIRA NO BANCO REAL - C.C.9003058 - (PARCELA DE R\$ 15.000,00 DOADA PELA AVO, CPF 679.221.048-04, EM DINHEIRO). - BRASIL	105	71	79.135,50	116.453,45
TOTAL				79.684,06	151.453,45

5.7. Diante do registro da doação da avó na Declaração (e-fls. 10), considero plausível reconhecer como origem, o montante de R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), a ser incluído no demonstrativo de variação patrimonial (e-fls. 314), e não o montante de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) pleiteado pela Recorrente.

5.8. Por esse modo, a prosperar a proposta deste relator, o demonstrativo de variação patrimonial já considerando a atualização feita pela decisão de primeira instância (e-fls. 390), deve ser atualizado para considerar como origem o montante de 35.000,00 (trinta e cinco mil reais) em janeiro de 2002.

DOS PRETENSOS EQUÍVOCOS NOS CÁLCULOS APRESENTADOS NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

6. Dentre as alegações deduzidas no tópico “II.2 -- Dos erros cometidos pela DRJ na apuração da variação patrimonial de 2.002” (e-fls. 408 e seguintes), cumpre fazer destaque à argumentação exposta no item "II.2.2 - Desconsideração dos rendimentos brutos tributáveis declarados em agosto e setembro (Necessidade de adição de R\$ 3.000,00 aos recursos da Recorrente)” (e-fls. 408/409).

6.1. Reproduz-se a visão parcial do demonstrativo mensal da variação patrimonial (e-fls,314), para nos deter nos “Rendimentos Brutos Tributários Declarados”, no item “A) RECURSOS/ORIGENS” do citado demonstrativo, especificamente nos meses de julho e agosto de 2002.

	jul/02	ago/02	set/02	out/02	nov/02	dez/02
	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
	-	-	-	-	-	-
	-	396,58	5.498,81	3.334,63	1.778,10	6.563,43
	3.000,00	1.324,26	280,00	2.580,00	44.935,14	7.881,66
	24.183,21	27.513,27	20.227,47	24.149,72	27.776,47	-
	28.683,21	30.734,11	27.506,28	31.064,35	75.489,71	15.445,09

6.2. Reproduz-se o demonstrativo da evolução patrimonial do ano calendário de 2002, tal como determinado pela decisão da DRJ (e-fls 390):

	ago	set	out	nov	dez
Total de Recursos Considerados no AI	1.720,84	5.778,81	6.914,63	47.713,24	15.445,09
Saldo Disponível do Mês Anterior	27.513,27	26.727,47	29.149,72	32.776,47	0,00
Recursos Adicionados	8.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de Dispêndios	10.506,64	3.356,56	3.287,88	99.121,98	13.254,81
Saldo Positivo Disponível para o Mês Seguinte	26.727,47	29.149,72	32.776,47	0,00	2.190,28
Varição Patrimonial a Descoberto	-	-	-	18.632,27	-

6.3. Verifica-se que, no quadro exposto, o cálculo da DRJ parece não ter considerado os dois montantes de R\$ 1.500,00 a título de “Rendimentos Brutos Tributários Declarados” em agosto e setembro, pois, caso contrário, o total de recursos em tais meses, seria o indicado na tabela que se segue:

	ago	set	out	nov	dez
Total de Recursos Considerados no AI	3.220,84	7.278,81	6.914,63	47.713,24	15.445,09
Saldo Disponível do Mês Anterior	27.513,27	28.227,47	32.149,72	35.776,47	0,00
Recursos Adicionados	8.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de Dispêndios	10.506,64	3.356,56	3.287,88	99.121,98	13.254,81
Saldo Positivo Disponível para o Mês Seguinte	28.227,47	32.149,72	35.776,47	0,00	2.190,28
Varição Patrimonial a Descoberto	-	-	-	15.632,27	

6.4. Deste modo, assiste razão ao Recorrente ao apontar o erro de cálculo no demonstrativo da DRJ, sendo imperioso proceder a correção do equívoco para considerar os valores de R\$ 1.500,00 em agosto e setembro de 2002.

6.5. Esclareça-se que os valores constantes nos quadros apresentados nos subitens 6.1 e 6.2 supra levam em conta os montantes dispostos na planilha original (e-fls 314), de modo que não está sendo considerada a decisão sobre eventual reconhecimento como origem do montante de R\$ 35.000,00 (subitem 5.8 supra).

DAS DEMAIS ALEGAÇÕES DE MÉRITO

7. Considerando a coincidência entre as alegações deduzidas no recurso e aquelas oferecidas na impugnação, e por concordar com a análise feita pela decisão de primeira instância, adoto os fundamentos do voto inserto no acórdão recorrido que se passa a transcrever:

início da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 17-26.820

Decadência.

Em relação à decadência suscitada, esta Terceira Turma já firmou o entendimento que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem do prazo dá-se, sempre, seguindo as regras estabelecidas no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme reproduzido abaixo:

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;

(...)

O artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal, trata da homologação tácita do pagamento, no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e este tenha sido corretamente recolhido. Tal norma é reproduzida abaixo, *in verbis*:

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.

(...)

§ 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.

Conforme descrito no artigo 150, *caput*, o lançamento por homologação ocorre somente nos casos de tributos em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento e opera-se pelo ato em que a autoridade fiscal, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Apesar de existir alguma divergência sobre o assunto, pode-se afirmar que a atividade a ser “expressamente homologada” pela autoridade administrativa, conforme prevista pela citada norma, é a apuração e posterior recolhimento do imposto, ou seja, é o pagamento do tributo. Sacha Calmon Navarro Coelho (*in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 6º Edição, Rio de Janeiro, 2002, pág.672) assim leciona sobre a questão:

A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o §1º diz que o pagamento extingue o crédito, mas sob a condição resolutória de ulterior homologação do lançamento. Que lançamento? **O que a Fazenda homologa é o pagamento.**(grifos nossos)

Assim, não havendo recolhimentos antecipados, não se pode falar em lançamento por homologação e o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue o artigo 173, I. Da mesma forma, ou seja, remete-se à contagem do artigo 173, I, quando sujeito passivo efetua recolhimento incorreto, pois, em relação à diferença de tributo não paga, o lançamento será de ofício, por meio de lavratura de auto de infração, nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, e não mais “lançamento por homologação” que se restringiu à parcela apurada e paga pelo sujeito passivo. Reproduzo, abaixo, a citada norma:

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;**” (grifou-se)

Como o que se homologa é o pagamento, não se pode considerar ocorrida a dita “homologação tácita” quando o contribuinte nada recolheu ou quando houve recolhimento insuficiente, pois não se pode reputar homologado o que não foi pago. Assim, quando há pagamento a menor, opera-se a homologação tácita apenas do pagamento efetuado e, quanto ao restante, à diferença, cabe o lançamento de ofício nos termos do artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, segundo a contagem decadencial do artigo 173, I

Pode-se afirmar, portanto, que, nos casos de lançamento de ofício, a contagem decadencial sempre segue a forma estabelecida pelo artigo 173, I e nunca a do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Por oportuno, reproduzo abaixo excerto do Acórdão CSRF/01-01.994:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício. (GN)

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

No caso em apreço, em relação ao ano-calendário 2001 e ao imposto apurado com base nos rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste na declaração, toma-se o termo inicial conforme determinado pelo art. 173, inciso I do CTN, isto é, 01/01/2003, com termo final em 31/12/2007. Como o lançamento de ofício foi efetuado dentro do prazo, não há que se falar em decadência.

Entretanto, no que concerne ao lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), os fatos geradores mensais ocorridos no ano-calendário 2001, exceto o de dezembro, já poderiam ter sido objeto de lançamento

neste mesmo ano. Assim, o início da contagem do prazo decadencial é 01/01/2002, com termo final em 31/12/2006. Como a ciência do lançamento foi promovida em dezembro de 2007, as multas isoladas relativas a esse período (jan/2001 a nov/2001) devem ser canceladas.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

O lançamento com base em acréscimo patrimonial a descoberto já foi previsto no próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 43, inciso II. Posteriormente, em 1988, a Lei 7.713, no artigo 3º, § 1º, definiu que os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os **acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados** constituem rendimento bruto:

Código Tributário Nacional:

Art.43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

(...)

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei 7.713 de 1988:

Art.3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 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.

(...).

É o próprio Código Tributário Nacional, portanto, quem define os acréscimos patrimoniais a descoberto como fato gerador do imposto de renda. Não se trata de presunção, mas sim de verdadeira hipótese de incidência do imposto. Como todos os outros fatos geradores, cabe à autoridade fiscal comprovar a sua ocorrência para fins do lançamento de ofício, já que é seu o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV).

Esta comprovação, no caso do acréscimo patrimonial, é feita mediante a utilização de fluxos de caixa - planilhas em que são inseridas todas as origens de recursos comprovadas no decorrer da ação fiscal e todos os gastos e disponibilidades no mesmo período.

De tal análise, podem surgir inconformidades entre as origens e as aplicações apuradas, o que denota a ocorrência de acréscimo patrimonial não justificado que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda. Trata-se de previsão bastante lógica, posto que ninguém realiza gasto sem que possua recursos disponíveis para tal.

Efetuada o lançamento, cabe ao contribuinte insatisfeito apresentar impugnação comprovando que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Esta comprovação é a única forma de ilidir a tributação em comento.

Em sua impugnação, o contribuinte alega que deve ser considerada a variação patrimonial positiva de dezembro para justificar os dispêndios do ano seguinte.

Apesar de o imposto sobre a renda de pessoa física ser devido mensalmente, a apuração é anual, por meio da apresentação da declaração de ajuste. Assim consideram-se os pagamentos mensais do imposto como meras antecipações e o fato gerador do imposto como ocorrido em 31 de dezembro do respectivo ano.

Os demonstrativos de evolução patrimonial seguem, também, esta regra. São elaborados mensalmente, mas a apuração do imposto é feita segundo a regra do ajuste anual. É por isso que os saldos mensais positivos de um mês são transferidos para o mês subsequentes, pois o período de apuração é anual.

Ao se adentrar em novo ano-calendário, outro período de apuração se inicia e compete ao contribuinte a demonstração da disponibilidade financeira no último dia do período anterior, conforme preceitua a norma contida no artigo 25 da Lei 9.250 de 1995:

Art. 25. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano.

Portanto, cabe ao contribuinte comprovar eventuais disponibilidades no último dia do ano anterior para que possa se beneficiar de origem no ano seguinte. Destaque-se que é ônus do contribuinte, ou seja, encargo probatório cujo descumprimento não pode lhe ser favorável.

Em relação ainda aos demonstrativos de evolução patrimonial, os acréscimos a descoberto computados em um determinado mês não servem de origem para o seguinte, haja vista tratar-se de renda consumida. Não há, portanto, fundamento o pedido do impugnante de que estes valores sejam automaticamente considerados no mês subsequente como origem.

final da transcrição do voto contido no Acórdão n.º 17-26.820

CONCLUSÃO

8. Em vista do exposto, VOTO por dar parcial provimento ao recurso para considerar, como origem de recursos no demonstrativo de evolução patrimonial, os valores de R\$ 35.000,00 em janeiro de 2002 (subitem 5.8 supra), R\$ 1.500,00 em agosto de 2002 e R\$ 1.500,00 em setembro de 2002 (subitem 6.4 supra).

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles