



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.730877/2012-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.450 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2023
Recorrente MARIA ANTONIETA LYNCH DE MORAES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, nos termos do art. 3º, *caput*, e §§ 1º e 4º, Lei nº 7.713/88; art. 43, II, do CTN.

Nesse sentido, cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MARIA ANTONIETA LYNCH DE MORAES, contra o Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de

Julgamento em Porto Alegre-RS (4ª Turma da DRJ/POA), no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo aos anos-calendário 2004, exercício de 2005, em razão de acréscimo patrimonial à descoberto.

Segundo o Acórdão recorrido (e-fls. 490), os fatos ocorreram pelo seguinte:

Trata o presente processo de impugnação a lançamento de crédito tributário referente ao imposto de renda pessoa física exercício 2005, ano-calendário 2004, com o valor consolidado de R\$ 494.638,72, em 30.10.2006, sendo o imposto (2904) no valor de R\$ 248.387,43, multa de ofício de 75% no valor de R\$ 186.290,57, e juros moratórios de R\$ 59.960,72, consubstanciado em Auto de Infração às fls. 04 a 22, que apurou **acréscimo patrimonial a descoberto. O enquadramento legal** encontra-se nos arts. 10, 2º, 3º e parágrafos da Lei nº 7.713/88; arts. 10 e 2º da Lei nº 8.134/90; art. 55, inciso XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/99; art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002; art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e art. 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9430/96.

O Relatório de Ação Fiscal às fls. 05 a 17, integrante do Auto de Infração, contém a "Descrição dos Fatos com Indicação dos Documentos Comprobatórios", relatando, passo a passo, desde do cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão - 3ª Vara Federal Criminal de Porto Alegre, na residência e domicílio tributário do contribuinte, em **18.02.2004**, as intimações e as respectivas manifestações encaminhadas e juntadas de documentos, análise do contrato social e alterações e das Declarações do Imposto de Renda — Pessoa Jurídica de patrimonial a descoberto, nos valores de **R\$ 821.526,43, R\$ 17.707,13, R\$ 7.011,38, R\$ 7.509,65 e R\$ 54.042,09**, respectivamente nos meses de **fevereiro, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004**. Cumpre ressaltar, ainda, cópia anexada As fls. 23 a 28, de Auto de Arrecadação, emitido pela Superintendência da Polícia Federal no Rio Grande do Sul, e de original de Termo de Abertura de Lacre e Retenção de Documentos As fls. 29 a 32, e de Termo de Cópia e Lacração de Meio Magnético As fls. 33 e 34, promovidos pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre.

Dudi Empreendimentos, esclarecimentos de Duplo C, empresa que incorporou a Dudi Empreendimentos, exame das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física - exercício 2005, ano calendário 2004, do contribuinte e de sua conjugue Maria Elisabeth Chiodo Cunha, e demonstrado com a tabela - fls. 15 e 16, o momento e o montante de variação patrimonial a descoberto, nos valores de **R\$ 821.526,43, R\$ 17.707,13, R\$ 7.011,38, R\$ 7.509,65 e R\$ 54.042,09**, respectivamente nos meses de **fevereiro, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004**. Cumpre ressaltar, ainda, cópia anexada As fls. 23 a 28, de Auto de Arrecadação, emitido pela Superintendência da Polícia Federal no Rio Grande do Sul, e de original de Termo de Abertura de Lacre e Retenção de Documentos As fls. 29 a 32, e de Termo de Cópia e Lacração de Meio Magnético As fls. 33 e 34, promovidos pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre.

contribuinte, inconformado com o lançamento, apresentou tempestivamente impugnação ao Auto de Infração, As fls. 474 a 479, através de procurador formalmente constituído - docs. fls. 480 a 482, argumentando que a ação fiscalizadora desconsiderou o recebimento de lucros de pessoa jurídica, registrado na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, dias antes de parcela do referido numerário ter sido, em espécie, apreendido pela Polícia Federal na sua residência, também, local da sede da pessoa jurídica que distribuiu a ele e a sua esposa, em partes iguais, lucros, isentos do imposto de renda, na forma da lei. A prova documental foi feita conforme consta no Relatório da Ação Fiscal, constante de alteração contratual devidamente registrada no órgão competente, recibos dos lucros, contratos de

empréstimos de dinheiro, os recibos correspondentes, cópia de declarações de imposto de renda pessoa física e outras informações. Justifica, como a maior das provas, que no dia 18 de fevereiro de 2004, foi apreendido pela Polícia Federal, em sua residência, a importância de R\$ 821.810,00, oriundo do saldo dos lucros recebidos, em dinheiro, declarado. Informa que atendeu as intimações, bem como prestaram todos os esclarecimentos necessários quando solicitados. Aduz que registrou em seu caixa pessoal todas as operações realizadas, informando, regularmente, o dinheiro em espécie, em sua **DIRPF**. Acrescenta que não afastou-se do sistema financeiro, pois possui contas bancárias, mas, por força inclusive da legislação de regência do jogo de bingo permanente, optou operar basicamente com dinheiro devidamente escriturado, comprovado e documentado. Cita a Lei nº 9.615/98 — normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Ao final, requer o provimento da impugnação para que seja reconhecida a insubsistência do lançamento e a consequente anulação do Auto de Infração”.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. Fl. 509, a recorrente reproduz as mesmas argumentações de primeira instância, pedindo o cancelamento da exigência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DA AUTUAÇÃO

Alega a recorrente vícios na exigibilidade do crédito, onde o fisco não teria obedecido as regras e normas necessárias para exigir o crédito fiscal, incluindo com a aplicação da multa, e tampouco teria competência para exigência do crédito, em que não foram observadas normas inerentes ao ato de lançar e apurar o crédito fiscal, a exemplo das normas contábeis.

Nesse sentido, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF–Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

O PAF, como em diversos procedimentos, é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do direito tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).

Assim, quando a fiscalização toma ciência dos fatos, tem a obrigação de lançar o crédito fiscal,

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

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:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei".

O caso dos autos diz respeito a uma acusação de busca e apreensão que a o recorrente teve sua residência, conforme os fatos narrados pela decisão de primeira instância:

"Primeiramente, cumpre registrar que, em 18.02.2004, em cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão expedido pela 3ª Vara Federal Criminal de Porto Alegre, foi apreendido na residência e domicílio tributário do contribuinte, dentre outros, as importâncias de R\$ 821.810,00, US\$ 42.180,00, E\$ 11.000,00 e P\$ 5.000,00, e demais documentos, conforme indicado As fls. 23 a 34. Esses valores foram confirmados pelo contribuinte, alegando sua origem na distribuição de lucro efetuada pela empresa Dudi Empreendimentos e Participações Ltda, no dia 12.02.2004, e quanto as moedas estrangeiras, seria o saldo de viagens de turismo aos Estados Unidos, Europa e Argentina, realizadas em anos anteriores a 2004, mediante troca de moeda nacional de sua titularidade. O contribuinte apresentou dois recibos, um assinado por ele e outro assinado por Maria Elisabeth, datados de 12.02.2004, afirmando ter recebido, em dinheiro - em espécie, de Dudi Empreendimentos e Participações Ltda, a título de distribuição de lucros, R\$ 480.000,00 e R\$ 480.000,00, respectivamente.

Juntou ainda cópia da quarta alteração do contrato social da referida empresa, também datado de 12.02.2004, onde consta que a sociedade é formada por Maria Elisabeth e João Carlos, em partes iguais. No mesmo documento, está registrado que é feita a distribuição de lucros para os sócios quotistas, no montante de R\$ 960.000,00, em dinheiro - em espécie, e que esse lucro, constante do balanço encerrado em 31.12.2003, na conta lucro acumulado; tem origem na totalidade do lucro obtido no ano de 1997 (R\$ 652.346,00) e 1996 (R\$ 307.654,00)".

Analizados os elementos citados, verifica-se, inicialmente, que os recibos apresentados não contém qualquer indicio que faça prova do momento de sua produção, como o reconhecimento de firma a ser exigido pela empresa. Além disso, ressalte-se a entrega em espécie de elevados recursos financeiros, R\$ 480.000,00 e R\$ 480.000,00, está a indicar uma movimentação inusitada e/ou inabitual, em especial na época realizada e nos dias atuais, ou seja a circulação incomum e inadequada desses numerários fora do sistema financeiro, sem a utilização de transferência bancária diretamente em conta corrente dos beneficiários dos rendimentos. A par disso, conforme consta em alteração contratual, constata-se que a origem dos R\$ 960.000,00, distribuídos como lucros isentos de tributação para João Carlos e Maria Elisabeth, é a soma dos lucros auferidos por Dudi Empreendimentos e Participações Ltda, em 1996 e 1997, **não comprovados**

com a apresentação das respectivas declarações do imposto de renda pessoa jurídica da referida empresa. Em relação ao Relatório da Diretoria e ao Balanço Patrimonial, datados respectivamente de 31.01.2004 e 31.12.2003, também não contém qualquer elemento de prova do momento de sua produção e de seu conteúdo. Ressalte-se que a citada empresa não teve atividade nos anos de 1999 a 2004. Acrescente-se ainda que a quarta alteração contratual da Dudi Empreendimentos, datada de 12.02.2004, somente foi apresentada na Junta Comercial do RS, em **13.05.2004**, ou seja, embora a data no documento seja anterior a apreensão efetuada pela Polícia Federal, a data provada por terceiro (Junta Comercial) é posterior apreensão. De outra parte, quanto à devolução de empréstimos da empresa Gamely Comércio, Import. Export. Máq. Equip. Eletrônicos Ltda para João Carlos, também são recursos financeiros, em espécie, movimentados a margem do sistema financeiro, não estando comprovado sequer a retirada desses valores da conta corrente da empresa. Saliente-se, ainda, acerca do montante que o contribuinte declara possuir em espécie no fim do ano - 2004, R\$ 189.000,00, a impossibilidade da comprovação desse montante com base nos seus rendimentos e das mutações patrimoniais efetivamente comprovados

Vale ainda registrar, como bem menciona o autuante à fl.10: "Ainda considerando a resposta dada pelo Duplo C, seria pouco crível que os alegados lucros da Dudi Empreendimentos (R\$ 960.000,00) passassem tão longo tempo em um cofre e fora do sistema financeiro. Além do mais, como se observa nas declarações da Dudi Empreendimentos (proc. fls. 75 a 292), até a entrega da declaração de inatividade referente ao ano-calendário de 2003, o endereço da sede da empresa era na Sete de Setembro, só tendo transferido para a estrada da Ponta Grossa na declaração referente ao ano-calendário 2004. Por tais motivos, também essa diligência demonstra não ser crível a justificativa dada por João Carlos para justificar a origem dos recursos apreendidos na sua residência". Completando: "Não estando demonstrada a origem que o contribuinte informou, cabe analisar sua variação patrimonial, no ano-calendário em que foi apreendido o dinheiro, considerando os valores apreendidos como uma disponibilidade surgida no mês da apreensão (uma "aplicação de recursos"). Portanto, na confecção do fluxo de caixa mensal do contribuinte, os valores apreendidos são tratados como uma "aplicação de recursos" no mês da apreensão." E assinala também: "Para apurar a variação patrimonial do contribuinte por meio de um fluxo de caixa mensal (fluxo de origens e aplicações), considera-se as informações prestadas pelo contribuinte na sua declaração de ajuste relativa ao ano-calendário de 2004."

Após discorrer sobre provas em direito tributário, afirma que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador é sempre do Fisco e que, no caso, tal dever não foi cumprido. Aduz que em momento algum a Administração Tributária provou as suas alegações.

Entretanto, as provas trazidas ao feito, na verdade não são suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto, nem a tributação devida. Em direito tributário, o ônus da prova é transferida ao contribuinte, quando da constatação do fato gerador.

Com isso, a prova em contrário quem deveria ter feito seria exatamente a contribuinte. Em nenhum momento este foi impedido de apresentar provas ou defesa da acusação fiscal, e, tampouco, deixou de contestar sobre aquilo que estava sendo apontado pela fiscalização¹.

¹ Nesse sentido segue decisão do CARF: "PROVAS - Tendo sido a ação fiscal desenvolvida no sentido de trazer aos autos os elementos de prova suficientes para demarcar o ilícito fiscal, com a anexação de cópias de documentos que comprovam as situações descritas no Relatório de Ação Fiscal e com a apresentação de demonstrativos, onde consta a indicação do documento que lhe deu suporte, com a referência à folha do processo em que se encontra, incabível a alegação de que o lançamento se deu por dedução subjetiva da autoridade fiscal". (processo n.º 10435.002291/99-09, Conselheira Relatora Ana Neyle Olímpio Holanda, publicado no Acórdão n.º 106-14.181, publicado no DOU em 22.11.2004, p. 36).

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que se alega é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei".

O processo judicial em seu artigo art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, inciso I, impõe ao interessado as comprovações de fato e de direito, tal qual como no processo administrativo:

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor".

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). *Grifou-se.*

Nessas circunstâncias, correta a decisão da DRJ de origem.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso apresentado para no mérito NEGAR PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

Fl. 8 do Acórdão n.º 2301-010.450 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10469.730877/2012-27