



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721925/2012-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.509 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente JEFFERSON EDUARDO RIBEIRO MARTINS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO *PER RELATIONEM*. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. SOBRAS DE RECURSOS.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Na apuração do acréscimo patrimonial devem ser confrontados mensalmente os ingressos/origens e os dispêndios/aplicações realizados pelo contribuinte, com aproveitamento das sobras de recursos, se ocorridas, de um mês para o(s) seguinte(s), desde que dentro do mesmo ano calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. LUCROS DISTRIBUÍDOS. EFETIVO RECEBIMENTO.

Por se tratar o valor declarado a título de lucros distribuídos de rendimentos isentos, para fins consideração como origem de recursos na apuração da evolução patrimonial do contribuinte, é insuficiente, por si só, o registro contábil da empresa, devendo restar evidenciado também, com documentação hábil e idônea, o efetivo recebimento de tais valores pelo sócio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte retro identificado foi lavrado, em 29/03/2012, o Auto de Infração - IRPF de fl(s). 201/209, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no montante de R\$46.943,35, sendo R\$21.689,86 de imposto, R\$16.267,39 de multa proporcional (passível de redução) no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), e R\$8.986,10 de juros de mora, calculados até 04/2012.

Decorreu o lançamento da ação fiscal levada a efeito contra o contribuinte e de acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a fls. 205/206 foi apurada omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto, nos valores mensais ali discriminados, conforme demonstrativos de fls. 199/200, consoante assim justificada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 191/198:

1) a investigação levada a efeito teve origem nas informações prestadas pelo contribuinte em sua DAA/2008/AC2007 relativas a rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, pró-labore e lucros distribuídos, a bens e direitos declarados, despesas com cartão de crédito; de início, o contribuinte intimado a apresentar documentação a respeito, tendo atendido;

2) após exame da documentação entregue, foi novamente intimado a apresentar documentos referentes à distribuição de lucros feita a ele pela empresa Ativa Gerenciamento de Recursos Ltda, no valor de R\$1.332.000,00, que comprovem o seu efetivo recebimento, coincidentes em datas e valores; o interessado ofereceu o Balanço e demonstração do resultado do exercício do ano calendário de 2007, fichas do livro Razão, para mostrar haver disponibilidades de caixa; informou que o pagamento da distribuição do lucro ocorrido parte em 31/12/2007 e o restante em janeiro de 2008; sobre a efetividade do recebimento alegou que há previsão na cláusula 9ª do contrato social e constou do informe de rendimentos; diante de uma movimentação financeira na monta de R\$166.325,97, o contribuinte voltou a ser intimado para comprovar a efetividade do recebimento do lucro distribuído, tendo oferecido documento que mostra uma posição de valores investidos no Banco Safra, datado de 30/06/2011, e atestados de prestação de serviços para as empresas AES Eletropaulo, SulAmerica e Bunge Fertilizantes, datados de 2010;

3) após análise de toda a documentação recebida, concluiu a Fiscalização por ter havido acréscimo patrimonial a descoberto do contribuinte no ano calendário de 2007, da qual foi cientificado o contribuinte para que se manifestasse a respeito; em resposta o fiscalizado informou que a empresa Ativa Gerenciamento de Recursos Ltda. não possui cartão de crédito, utilizando os cartões dos sócios para pagamento de suas diversas despesas, mas responsável por suas quitações; contesta, ainda, a não consideração do

lucro distribuído a ele; junta declaração e extratos bancários da conta 2127965-9, Agência 252, Banco Itaú/Unibanco em nome da citada empresa;

4) com relação ao pagamento da distribuição de lucros, segundo as fichas do livro Razão, foi efetuado parte em 31/12/2007 e o restante em janeiro de 2008, no total de R\$1.332.000,00 para cada sócio; relata a autoridade fiscal que aquela empresa optou pela apuração do IR pelo lucro presumido, elaborando uma tabela para fins de demonstrar o montante passível de distribuição, o que resultou no valor de R\$502.057,54 - fl. 194; relata, ainda, a referida autoridade que não foi comprovada a efetividade da distribuição, e em se tratando de rendimento não tributado na pessoa física torna-se crucial tal comprovação, ou seja, a efetiva saída dos recursos da empresa e o efetivo recebimento por parte do contribuinte, mediante extratos bancários, prova solicitada numa das intimações a ele encaminhadas; na falta de prova concreta da entrega do numerário não cabe incluir aquele valor como recurso; considera que a escrituração contábil, quando desacompanhada de documentação hábil, não opera a transferência do ônus para a Administração Fazendária, conforme dispõe os arts. 923, 924 e 925 do RIR/1999, cita, também, o art. 302 do RIR/1999 que impõe que os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio, dirigente da pessoa jurídica, ou mesmo a parentes dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não comprovar a origem e a efetividade da operação ou transação - inciso II;

5) para demonstrar a movimentação financeira, em 2007, na monta de R\$166.325,97, foi apresentado apenas valores investidos no Banco Safra com posição em 30/06/2011, o que não faz prova do ocorrido em 2007;

6) os extratos da conta corrente da empresa Ativa Gerenciamento de Recursos Ltda. confirma que esta foi responsável pelo pagamento de faturas de cartão de crédito do contribuinte relativas a apenas aos meses de janeiro, fevereiro, outubro e novembro, já que coincidentes em valor e histórico, quadro à fl. 197; tais valores foram excluídos do fluxo financeiro mensal onde foi apurado o resultado final da variação patrimonial a descoberto que deu causa ao Auto de Infração em discussão.

Cientificado da exigência, o interessado, por meio de seu procurador nomeado conforme instrumento de fl. 228, apresentou a impugnação de fls. 214/227, contestando o feito fiscal, instruída com os documentos de fls. 230/347.

Nessa oportunidade, após discorrer sobre a tempestividade da impugnação e dos fatos e alegações da autoridade fiscal que levaram ao presente lançamento, contesta:

1) com relação ao lucro passível de distribuição, apurado pela referida autoridade, reclama da desconsideração do lucro de acordo com a escrita contábil, consoante termos do art. 48, §2º - II, da IN SRF nº 93/1997, que transcreve à fl. 218; entende que não basta supor que não houve o efetivo pagamento dos dividendos para que toda a escrita da empresa seja descartada e não se considere o lucro excedente à base de cálculo do IR (pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido); para tanto, deveria ser a escrituração exaustivamente auditada, o que não aconteceu; destaca que o objeto da fiscalização foi a pessoa física não a pessoa jurídica, logo rejeitar de forma generalizada a escrituração contábil efetuada na forma da lei comercial é temerária e equivocada;

2) após transcrever os termos do art. 48, *caput* e §2º, da IN SRF nº 93/1997, destaca que no caso são duas comprovações distintas e independentes: uma, demonstrar que o lucro efetivo é maior que o determinado pelas normas de apuração da base de cálculo do lucro presumido; e, outra, comprovar a efetividade do pagamento, nos termos do art. 47, §5º, "b", da Lei nº 4.506/1964 transcrito no rodapé de fl. 218; afirma que ambas foram feitas pelo impugnante, mediante apresentação de livros e documentos contábeis solicitados e a efetividade do pagamento também, aceito em parte pela autoridade fiscal; portanto, não há o que se falar de limite na distribuição de lucros - R\$502.057,54; mesmo se fosse o caso, o cálculo efetuado está equivocado, visto que não seguiu o art. 38 da IN SRF nº 93/1997 e o art. 8º da IN SRF nº 475/2004, ambos transcritos, bem como não levou em conta as receitas financeiras registradas no ano, no valor de R\$167.355,45; a seguir,

com este entendimento, refaz o cálculo do possível valor disponível para distribuição de lucros - R\$748.458,14, fl. 220;

3) quanto à comprovação do efetivo pagamento, no tocante à distribuição de lucros, reclama que a autoridade fiscal adotou a premissa que a única forma de comprovar a efetividade da operação seria demonstrar o fluxo financeiro de valores entre as contas correntes da empresa e do sócio; a Fiscalização considerou não demonstrado o fluxo e descartou a distribuição de lucros tal qual constava na escrita contábil; sobre isso destaca que:

- a empresa é familiar, cujos sócios são pai e filho, próprios administradores; considerando a dinâmica dos pagamentos e da rotina da empresa, costumeiramente, a sociedade pagava as contas em nome dos sócios;

- os pagamentos eram debitados na conta corrente da empresa por conta e ordem dos sócios, assim os valores não transitavam nas contas das pessoas físicas, a distribuição de lucros se dava num tipo de compensação privada entre o devedor e o credor;

- não há sentido em falar que se utilizou de outras fontes de recursos, pois, sendo sócio de uma empresa que pode distribuir dividendos, isentos de tributação, descabe a escolha em obter recursos de outras fontes tributáveis;

- o art. 47, §5º, "b", da Lei nº 4.506/1964 não determina que a efetividade da operação se dê, unicamente, mediante confronto de extratos bancários, dos sócios e da empresa; se assim fosse, todo pagamento em espécie seria descartado pela Fiscalização, uma vez que não se verificaria em extratos bancários;

- comprovou, mediante a apresentação de faturas pagas, extratos bancários e declarações do Banco Itaú/Unibanco, que a empresa pagava contas em nome do impugnante, operando-se, assim, um encontro de contas entre sócio e sociedade, caracterizando a distribuição de lucros; a Fiscalização validou em alguns casos a distribuição de lucros, pagamentos de cartão de crédito, logo, não há como se considerar que a empresa não atendeu o requisito de comprovar a efetividade dos pagamentos;

- foram considerados como distribuição de lucros apenas as faturas de cartão de crédito referentes ao meses de janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2007; as demais não foi possível confrontar com exatidão datas e valores porque foram pagas outras contas em conjunto, pois existem pagamentos superiores aos das faturas, nunca inferiores; diante da dificuldade de comprovar os demais pagamentos foi solicitado ao Banco Itaú/Unibanco uma declaração que confirmasse os pagamentos de todas as faturas dos cartões de crédito do contribuinte pela empresa Ativa Gerenciamento de Recursos Ltda, o que foi feito e apresentado, mas a declaração não foi considerada pela Fiscalização; exemplifica o caso do pagamento do cartão Mastercard no dia 16/01/2007 cujo valor foi de R\$1.959,41 e o débito na conta corrente da empresa, no mesmo dia, foi de R\$3.959,42, exatamente R\$2.000,00 a mais do que o valor da fatura; a seguir, traz uma tabela com todos os pagamentos dos cartões de crédito, os débitos na conta e as diferenças utilizadas para pagamentos de outras contas;

- o total dos pagamentos das faturas de cartões de crédito considerado pela Fiscalização, R\$98.292,89, é superior ao efetivamente pago, R\$68.394,12; uma diferença de R\$29.898,77; os cartões de crédito da esposa do impugnante não podem ser considerados neste cálculo, uma vez que ela não era sua dependente na DAA/2008 em discussão;

4) afirma que não existiu o acréscimo patrimonial; cita os termos dos art. 55, XIII, e 807 do RIR/1999 e afirma que na apuração do acréscimo patrimonial, devem ser comparados esse acréscimo com os rendimentos declarados, à vista das declarações de rendimentos e de bens; a seguir, faz um demonstrativo da sua variação patrimonial em 2007, considerando os valores informados em sua declaração de bens, nas datas de 31/12/2006 e 31/12/2007, que totalizam uma variação de R\$1.332.990,00, enquanto que o total dos rendimentos declarados foram R\$1.335.576,00 (R\$3.576,00 - tributáveis + R\$1.332.000,00 - isentos); em uma próxima tabela, com a desconsideração da

distribuição de lucros, a variação patrimonial foi de R\$990,00, enquanto que os rendimentos tributáveis, já com o desconto simplificado, foi de R\$3.576,00;

5) alega que a autuação deveria ter por base a omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada e não por acréscimo patrimonial a descoberto; assim, deveria a Fiscalização analisar os extratos bancários do contribuinte e verificar possíveis depósitos não declarados; logo, se o fundamento da autuação está errado, o lançamento em discussão deve ser declarado nulo;

6) caso o fundamento da autuação esteja correto, apenas para fins de argumentação, o fluxo de caixa realizado está incorreto, visto que não foi considerado para os meses seguintes a sobra de caixa positiva ocorrida em agosto, consoante jurisprudência do CARF; portanto, o Auto de Infração está maculado, mais um motivo para que seja anulado.

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/10/2016, o sujeito passivo interpôs, em 08/11/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) o recurso voluntário é tempestivo, conforme documentos juntados aos autos
- b) o lançamento com fundamento em acréscimo patrimonial a descoberto é improcedente
- c) os rendimentos tributáveis estão comprovados pelos documentos juntados aos autos

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação apresentada, de acordo com o despacho de fl. 349, é tempestiva e, estando também revestida dos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, dela toma-se conhecimento.

Em preliminar, cabe analisar uma suposta nulidade do procedimento fiscal suscitada pelo impugnante.

No processo administrativo fiscal, a rigor do que dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não se encontra nestes autos nem uma circunstância nem outra, assim vejamos.

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dos autos não se tem dúvida de que ao contribuinte foi entregue a peça fiscal com todos os elementos que a compuseram: sua qualificação como autuado, o período fiscalizado, o demonstrativo do crédito tributário, a descrição dos fatos com o respectivo enquadramento legal, e a intimação com as devidas orientações de como proceder; portanto, não há o que reclamar, nela constam todos os elementos legais exigidos dando-lhe as condições para entender o que lhe foi imputado e, se fosse o caso, para montar e apresentar sua defesa.

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura de ato ou termo em que se materializa a exigência tributária (Auto de Infração/Notificação de Lançamento). Portanto, só faz sentido se falar em princípios da ampla defesa e do contraditório após a apresentação tempestiva de impugnação ao lançamento, a qual instaura o contraditório em processo administrativo. Antes, não há litígio, não há contraditório.

Cabe registrar a citação do impugnante sobre o art. 5º, inciso LV, da CF que traduz isso: *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Não se vislumbra no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses de nulidade, visto que o lançamento foi levado a efeito por Órgão competente representado por servidor devidamente habilitado, tendo sido concedido ao(à) contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, na fase impugnatória, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Quanto ao pedido de nulidade sob a alegação de que a investigação deveria ter por base a omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada e não por acréscimo patrimonial a descoberto, cumpre esclarecer que o Fisco Federal, na verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, com base nas informações que dispõe, analisa a situação que lhe foi designada e define o rumo da investigação.

A competência da Autoridade Administrativa, no que tange às atividades relacionadas à constituição do crédito tributário, é definida no art. 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

No presente caso, foram obtidas informações de gastos com cartões de crédito que comparados com os rendimentos declarados, especialmente pela não comprovação do efetivo recebimento daqueles informados como isentos e não tributáveis, mostraram-se incompatíveis com a renda disponível/comprovada, representando acréscimo patrimonial a descoberto durante o período de 01/01/2007 a 31/12/2007, que, consoante se verá mais a diante, é uma das formas definidas em lei de apuração de omissão de rendimentos, constituindo fato gerador do IRPF, portanto, descabida a alegação passiva.

Outra alegação sem sentido para fins de nulidade é a de ter havido suposta incorreção no fluxo de caixa realizado pela autoridade fiscal. Caso tenha havido de fato a situação levantada, o que será analisado no presente, posteriormente, tal incorreção não enseja nulidade do lançamento, caracteriza apenas uma inexatidão passível de correção na fase impugnatória, desde que a nova apuração não importe em agravamento do valor lançado e não implique em mudança de critérios jurídicos.

Cabe lembrar do art. 145, I, do CTN que determina que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo; (...)

E do art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972 que dispõe:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Destarte, não se verificou, no presente processo, a ocorrência de alguma das hipóteses elencadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

No mérito, de início, cumpre mostrar que a apuração de sinais exteriores de riqueza está amparada pelo art. 6º, da Lei n.º 8.021/1990:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento...

Como se vê, o art. 6º, §1º, da Lei 8021/1990 é patente ao dispor sobre o conceito de sinais exteriores de riqueza : *"considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte"*.

Nesse sentido, com o advento da Lei n.º 7.713/1988 foi determinado que a apuração de sinais exteriores de riqueza/acréscimo patrimonial a descoberto fosse efetuada mensalmente, consoante disposto nos seus artigos 2º e 3º:

“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.

§ 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.”

Esse dispositivo legal determinou, para se verificar uma possível ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, que o confronto das aplicações de recursos com os rendimentos auferidos, deveria ser mensal, permitindo evidenciar a eventual omissão de rendimentos no período investigado.

O acréscimo patrimonial a descoberto quando apurado é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, consoante definido no inciso II do art. 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio ou tem gastos em valores relevantes sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco.

Porém, a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo contribuinte, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo gasto incompatível com a renda disponível. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa. Provada pelo fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. Isto é, a prova “*ex ante*”, de iniciativa do Fisco, redundará no ônus da contraprova pelo contribuinte.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada no Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), arts. 55, XIII, 806 e 807 (Leis n.ºs 4.069/1962, arts. 51, § 1º, e 52, e 7.713/1988, arts. 3º, § 4º):

"Art. 55. São também tributáveis (Lei n.º 7.713/88, art. 3º, § 4º);(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.(...)

Art. 806. 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. (Lei n.º 4.069/1962, art. 51, § 1º).

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. (Lei n.º 4.069/1962, art. 52)"

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado, conforme Acórdãos emanados do Conselho de Contribuintes, a seguir colacionados:

"OMISSÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Para que se possa contraditar um lançamento fundado em omissão decorrente de variação patrimonial a descoberto, é necessário que o contribuinte demonstre, documentalmente, a origem dos recursos utilizados nas aplicações efetuadas. Meras alegações, desacompanhadas da documentação que as suportem, não podem ser acolhidas para demonstrar a origem de recursos que suportariam os dispêndios que originaram o lançamento assim apurado" (Ac. 2102-003.248, sessão de 21/01/2015)

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva." (Ac. 2202-003.001, sessão de 11/02/2015)

O acréscimo patrimonial a descoberto/sinais exteriores de riqueza é também configurado por gastos com cartão de crédito, nos casos em que geraram excesso de dispêndio sobre a renda disponível.

O lançamento em foco teve origem em levantamento levado a efeito pela Fiscalização Federal contra o contribuinte, referente a gastos com cartões de crédito, tudo durante o período de 01/01/2007 a 31/12/2007, mês a mês, ficando claro ter havido gastos incompatíveis com a renda disponível, representando sinais exteriores de riqueza/acréscimo patrimonial a descoberto, isso em razão da não aceitação, por falta de

comprovação, de grande parte dos rendimentos isentos informados na DAA/2008/2007 como recebidos a título de distribuição de lucros da empresa Ativa Gerenciamento de recursos Ltda, da qual o contribuinte é sócio junto com seu filho.

A norma legal permite o arbitramento de rendimentos quando caracterizado que contribuintes realizam gastos incompatíveis com sua renda disponível/declarada/comprovada, sendo considerados como sinais exteriores de riqueza que irão servir como base de cálculo do imposto de renda.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar, no caso concreto, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a prova em contrário. É o que se depreende dos seguintes dispositivos do Código de Processo Civil, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

Art. 334. Não dependem de prova os fatos: (...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

No texto abaixo reproduzido (extraído de Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979-pág.806), José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Ao contribuinte, então, se pretende refutar a presença da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, **cabe provar** por meio de documentação hábil e idônea **que seus gastos tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva, já tributados exclusivamente na fonte ou que já integravam seu patrimônio em 31 de dezembro do ano anterior ao do acréscimo apurado.**

Na peça impugnatória apresentada, a fls. 214/217, o autuado contesta o lançamento reclamando basicamente da não consideração integral, por parte da autoridade fiscal, do montante declarado a título de distribuição de lucros recebidos da empresa Ativa Gerenciamento de recursos Ltda, da qual é sócio.

Inicialmente, sobre a alegação de rejeição da escrituração contábil da empresa, para fins de se aproveitar o lucro excedente à base de cálculo do IR de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, cumpre firmar que no lançamento que ora se discute tal fato não importa para a solução do presente litígio, pois, muito embora a autoridade tenha mencionado e demonstrado no TVF de fls. 191/198 valor limite passível de distribuição de lucros pela empresa, essa questão não foi a causa na desconconsideração de boa parte do montante informado como isento de tributação na DAA/2008 do contribuinte, a título de lucros distribuídos, mesmo porque o lucro disponível para distribuição apurado à fl. 194, na parcela que caberia ao impugnante, já seria suficiente para justificar todo o acréscimo patrimonial lançado.

O foco principal da desconconsideração de quase todo o montante do lucro declarado como distribuído ao impugnante foi a falta de comprovação da efetiva transferência de recursos da empresa para o ora autuado. Nesse mister, é de se salientar que o impugnante mostrou conhecimento, à fl. 218, quando transcreve os termos dos art. 48, §2º, II, da IN SRF nº 93/1997 e 47, §5º, "b", da Lei 4506/1964, de que não basta tão somente demonstrar via escrituração contábil que a empresa poderia distribuir lucros excedentes ao valor da base de cálculo do IRPJ, devendo, além disso, comprovar a efetividade do pagamento do valor correspondente ao(s) sócio(s).

Como bem disse o impugnante, são duas comprovações distintas e independentes, mas concomitantes para fins de aproveitamento do respectivo valor como origem de recursos, nos cálculos de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto da pessoa física beneficiária. Para esta situação a comprovação incontestável da efetividade do recebimento por parte do contribuinte do IRPF se impõe, é indispensável, haja vista, especialmente, por se tratarem de rendimentos isentos de tributação na pessoa física.

O impugnante argumenta sobre essa discussão que a empresa é familiar, pai e filho administradores, razão pela qual a sociedade, costumeiramente, pagava as contas em nome dos sócios, por ordem destes, debitadas diretamente na conta corrente da empresa, portanto, sem transitar nas contas correntes das pessoas físicas, ou seja, a distribuição de lucros se dava num tipo de compensação privada entre devedor e credor.

Além disso, aduz que não haveria sentido em utilizar outras fontes tributáveis de recursos, visto que os lucros distribuídos são isentos de tributação; que não há a determinação de que a efetividade da operação se dê, unicamente, via contas correntes dos sócios e empresa, nesse caso os pagamentos de lucros em espécie seriam descartados pela Fiscalização; que a autoridade lançadora considerou como distribuição de lucros os pagamentos efetuados pela empresa de faturas de cartões de crédito referentes aos meses de janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2007, entendendo ter atendido o requisito de comprovação da efetividade da distribuição. Esclarece que os pagamentos das demais faturas não foram acatados por não haver coincidência de datas e valores, isto porque foram pagas em conjunto com outras contas. Afirma que ocorreram pagamentos em valores superiores aos dessas faturas, citando exemplo e trazendo também uma tabela mostrando as diferenças dos pagamentos; anexa aos autos declaração do Banco Itaú/Unibanco confirmando que a empresa pagava as contas em nome do impugnante.

Sobre a afirmação de ser a empresa familiar, querendo justificar uma informalidade nas operações entre a pessoa jurídica e seus sócios, dispensando-os do devido suporte dessas operações com documentos comprobatórios, cumpre comentar que tal procedimento se trata de uma liberalidade entre as partes, não se podendo querer aplicar a mesma liberalidade/informalidade na relação dos contribuintes com a Fazenda Pública. A relação entre fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção.

Para a questão levantada, de se fazer pagamentos em espécie vale observar, a propósito, que o uso dessa forma de pagamento em qualquer tipo de operação é de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco quando este a exige. Patente que uma simples afirmação de ter utilizado moeda corrente para efetuar os pagamentos questionados não pode ser acatada como prova cabal de tal fato, afinal, a máxima do direito diz que *“alegar e não provar é o mesmo que não alegar”*.

É certo que as formas de pagamentos são facultadas, no entanto, uma vez requerida sua comprovação, especialmente pelo Fisco Federal, a prova de sua ocorrência deverá ser efetuada de forma inequívoca, e se escolhida a moeda corrente o ônus da prova é de quem assim o fez, independentemente da dificuldade que acarretaria.

Acerca do Fisco, com base em documentação hábil e idônea oferecida pelo interessado, ter acatado como distribuição de lucros pagamentos efetuados pela empresa de algumas das faturas de cartões de crédito em nome do contribuinte, na verdade em relação às faturas de fevereiro, março e novembro de 2007, não implica vincular também, à distribuição de lucros, os pagamentos das demais, cuja comprovação dos respectivos pagamentos pela empresa não foi realizada durante a fase investigatória, nem agora na fase impugnatória, ou seja, atendendo o requisito de comprovação da efetividade de um, ou mais, pagamento(s) feito(s) pela empresa, não significa que todas as faturas foram por ela quitadas.

A declaração do Banco Itaú/Unibanco, fl. 145 e 268, prova a declaração, mas não o fato declarado (CPC, art. 368), portanto, por si só, não é suficiente para o mister. Da mesma forma, a tabela trazida à fl. 222. Ambos os documentos deveriam estar acompanhados por outros elementos de prova que demonstrassem os pagamentos das contas em nome do contribuinte pela empresa, identificando beneficiários e respectivos valores, ou

saques por ele porventura efetuados da conta corrente da empresa, etc, de forma que compusessem o somatório do pagamento, na data de sua realização, especialmente quando tais operações ocorreram em conjunto com os pagamentos das faturas de cartões de crédito objeto do lançamento em pauta.

Sobre não haver sentido em utilizar rendimentos tributáveis para pagamentos de despesas, em vez de dividendos - rendimentos isentos, o fato é que para que se considere na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto rendimentos isentos como origem, o efetivo recebimento destes deve ser devidamente comprovado pelo beneficiário, nos termos da legislação tributária, caso contrário, serão desconsiderados como tais e resultando nos cálculos uma diferença a maior das aplicações sobre as origens declaradas caracteriza a infração de omissão de rendimentos tributáveis por acréscimo patrimonial a descoberto, fato gerador do imposto de renda.

Com relação a citação de que não poderia ter sido considerado valores de faturas cartões de crédito da esposa do contribuinte, Adelina Cintra Ribeiro Martins, CPF 298.878.928-23, por não ser ela sua dependente, é de se observar que as faturas incluídas na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto em lide, fls. 27/96 e 175/184, fazem referência a cartões de crédito em nome do ora autuado, como associado/titular. Poderia ela ter sim um cartão adicional, mas isso não significa que ela tenha pago a parcela dos gastos que a identifica, mesmo porque, nem poderia, pois foi verificado no Sistema da RFB "Portal IRPF" que a esposa do contribuinte, embora tenha apresentado DAA/2008 própria, o fez sem informações de quaisquer rendimentos, logo não teria renda para tanto. Na DAA/2008 do contribuinte, nas informações do cônjuge, fl. 13, da mesma forma, não há informação de rendimentos para sua esposa. Portanto, não pode haver dúvida de que o contribuinte foi o responsável pela quitação integral das faturas dos cartões de crédito consideradas na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto que deu origem ao lançamento sob exame.

Quanto à alegação passiva de que não existiu o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela Fiscalização, pode-se verificar, a fls. 223/224 da impugnação, que tal alegação se baseou em dados anuais constantes da Declaração de Bens do contribuinte, fl. 188. Ora o art. 807 do RIR/1999, ali transcrito, faz referência às declarações de rendimentos e de bens como indícios da infração, caso tenha nelas informações que possam levar a uma investigação nesse sentido, apenas isso.

A apuração de possível acréscimo patrimonial a descoberto está claramente definida no art. 55, *caput* e inciso XIII, do mesmo diploma legal, RIR/1999, também transcrito pelo dependente, a fls. 222/223: "*são também tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, **apurado mensalmente**, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva*" (grifei). Logo, sem propósito tal alegação.

A seguir, transcreve-se ementas de Acórdãos proferidos pelo Órgão de segunda instância administrativa de julgamento nesse sentido:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações. Recurso provido."(Nº Acórdão 102-49330. 2ª Câmara. Data da Sessão 09/10/2008. Relator Alexandre Naoki Nishioka)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL. A partir do ano-calendário 1989, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto passou a ser determinada confrontando-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos, sendo inadmissível o cômputo anual. Recurso voluntário provido."(Acórdão 106-17199. 6ª Câmara. Sessão 17/12/2008. 13808.000004/99-76)

A respeito do alegado erro no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto por não ter sido levado em conta para os meses seguintes a sobra de caixa ocorrida no mês de

agosto/2007, é de se notar que de fato esse erro ocorreu na planilha de fl. 200, devendo ser corrigido no presente julgamento.

Assim, tendo havido uma sobra de recursos em agosto/2007 na monta de R\$5.886,29 (R\$22.429,34, total de recursos no mês - R\$16.543,05, total de dispêndios no mês), fica justificada a variação patrimonial a descoberto apurada para o mês de setembro/2007 integralmente, no valor de R\$2.115,01, e parte daquela de outubro/2007, na quantia de R\$3.771,28, resultando então para o mês de outubro/2007 uma variação patrimonial a descoberto de R\$5.326,10 (R\$9.097,38 - R\$3.771,28).

Diante disso, o total da infração passa a ser de R\$92.327,48 (R\$98.213,77 - R\$5.886,29).

Por oportuno, cabe lembrar que devem os contribuintes obter e manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos atos e às operações que contribuíram para modificar sua situação patrimonial. Essa guarda deve ser observada enquanto não se efetivar a caducidade de a Fazenda Pública proceder ao lançamento tributário, ou seja, pelo prazo decadencial atinente ao imposto - art. 797 do RIR/1999.

E, mais, uma vez positivada a norma, a autoridade fiscal, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, e independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão de seus efeitos, art. 136 do CTN.

Por fim, cumpre esclarecer que é de se considerar as jurisprudências e doutrinas trazidas aos autos pelo contribuinte e por este relator tão somente como fonte de consultas, porque essas decisões e entendimentos, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados ou interpretadas pelos mais renomados autores, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. É certo que não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Destarte, sem que o impugnante demonstre que dispunha de outros recursos/origens para os gastos apurados pela autoridade fiscal, originados em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, devidamente declarados, suficientes para fazer face ao dispêndio apurado, no momento de sua realização, deve ser mantida a autuação no que tange ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no presente, no total de **R\$92.327,48**.

Com base nisso, consolida-se o imposto a ser exigido nos autos.

	Aliq. (%) (-)	Imposto Pago (-)	Deduç. Imp	Mlt (%)	
B.Cálc. Dec/Consid	Parcela a Deduzir (-)	I. Pago	C. Leão (-)	IRRF s/Dif	Imp.
Apur (R\$)					
Infrações	Imposto Devido				
	27,50	0,00		75,00	
	3.576,00	6.302,32	0,00	0,00	20.071,13
	92.327,48	20.071,13			

Ante o exposto, **voto** por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por julgar procedente em parte a impugnação de fls. 214/227.

De fato, a questão posta é exclusivamente probatória.

Não se discute que o recorrente fazia jus à parcela de lucros distribuíveis capaz de, hipoteticamente, fundamentar o acréscimo patrimonial, nele considerado o consumo de renda representado pelos cartões de crédito pessoais de seus sócios.

Para fins de registro, transcrevo a seguinte passagem do acórdão-recorrido:

Inicialmente, sobre a alegação de rejeição da escrituração contábil da empresa, para fins de se aproveitar o lucro excedente à base de cálculo do IR de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, cumpre firmar que no lançamento que ora se discute tal fato não importa para a solução do presente litígio, pois, muito embora a autoridade tenha mencionado e demonstrado no TVF de fls. 191/198 valor limite passível de distribuição de lucros pela empresa, essa questão não foi a causa na desconsideração de boa parte do montante informado como isento de tributação na DAA/2008 do contribuinte, a título de lucros distribuídos, mesmo porque o lucro disponível para distribuição apurado à fl. 194, na parcela que caberia ao impugnante, já seria suficiente para justificar todo o acréscimo patrimonial lançado.

O foco principal da desconsideração de quase todo o montante do lucro declarado como distribuído ao impugnante foi a falta de comprovação da efetiva transferência de recursos da empresa para o ora autuado. Nesse mister, é de se salientar que o impugnante mostrou conhecimento, à fl. 218, quando transcreve os termos dos art. 48, §2º, II, da IN SRF nº 93/1997 e 47, §5º, "b", da Lei 4506/1964, de que não basta tão somente demonstrar via escrituração contábil que a empresa poderia distribuir lucros excedentes ao valor da base de cálculo do IRPJ, devendo, além disso, comprovar a efetividade do pagamento do valor correspondente ao(s) sócio(s).

A lacuna de reconhecimento surge dada a circunstância de os cartões de crédito pessoais serem utilizados como meio de pagamento de despesas tanto da pessoa jurídica, como de seus sócios.

A propósito, confira-se as seguintes passagens das manifestações do recorrente:

Como a empresa não possui cartão de crédito, a mesma utiliza os existentes dos sócios para pagamento de suas despesas diversas, sendo a responsável pela sua quitação. (fls. 139)

3.2.10. Logo, qualquer alegação de que a compensação privada de créditos não serviria para comprovar o pagamento de dividendos aos sócios da Ativa é mentirosa por si só, na medida em que o próprio auto de infração reconhece esse procedimento como legítimo e suficiente ao preenchimento dos requisitos impostos pelo artigo 47, § 5, "b", da Lei nº 4.506/64, e pela Instrução Normativa SRF nº 293/97. 3.2.11. Na realidade, o que a RFB alega no auto de infração é que nem sempre os valores dos lançamentos informados extratos bancários mensais da Ativa (vide Doc. 07 da impugnação) correspondem aos valores das faturas dos cartões de crédito Visa e Mastercard do Recorrente (vide Doc. 08 da impugnação). Em outras palavras, a Fiscalização arguiu que os documentos apresentados não permitem que os agentes fiscais façam o cruzamento das despesas com cartões de crédito (informadas nas faturas) com os pagamentos realizados pela Ativa (informados nos extratos bancários) (fls. 378).

Para solver essa aparente confusão patrimonial, seria necessário indicar, analiticamente, quais despesas se destinaram ao recorrente, e quais despesas se destinaram à pessoa jurídica, para dimensionar o alegado acréscimo patrimonial e sua compensação.

Sem essa indicação, persistiria dúvida conversas, sobre possível custeio de despesas da pessoa jurídica com recursos do recorrente (lucros distribuídos ou dividendos atribuídos contabilmente), o que enfraquece a argumentação de que o resultado desse encontro de contas resultou em soma zero.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino