



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003026/2005-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.647 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente PEDRO MARIO VICENTE FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. 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.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LUCROS DISTRIBUIDOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Os rendimentos isentos e não tributáveis declarados pelo contribuinte como recebidos a título de distribuição de lucros somente podem ser considerados na análise de sua evolução patrimonial quando comprovado por este, através de documentação hábil e idônea, o efetivo recebimento dos valores declarados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE FINAL DE PERÍODO. TRANSPORTE PARA O EXERCÍCIO SUBSEQUENTE. ÔNUS DA PROVA. IMPROCEDÊNCIA.

Na apuração de Acréscimo Patrimonial à Descoberto somente poderá ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário anterior, se estiver devidamente lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma incontestada a sua origem e existência.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10909.003026/2005-52, em face do acórdão nº 07-15.847, julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), em sessão realizada em 24 de abril de 2009, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Por meio do Auto de Infração às folhas 213/214, foi exigida do contribuinte a importância de R\$ 64.756,17 (sessenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e seis reais e dezessete centavos) a título Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, acrescida de multa de ofício de 75% e dos encargos legais devidos à época do pagamento

Nos termos da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), e do Termo de Verificação Fiscal, autuação se deu em razão acréscimo patrimonial a descoberto.

Conforme relata, a autoridade fiscal não incluiu como origem de recursos na variação patrimonial do contribuinte, ano-calendário de 2000, os valores declarados como dividendos recebidos das pessoas jurídicas Arteplas Artefatos de Plásticos Ltda. e De Macedo Transrope Ltda.. Justifica tal procedimento na falta de comprovação do efetivo pagamento e recebimento dos valores informados.

Intimado da autuação fiscal, o contribuinte apresentou sua defesa onde, preliminarmente, alega nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa com base no argumento de que a autoridade fiscal informou no Termo de Encerramento um número de processo administrativo referente a outro contribuinte.

No mérito o contribuinte contesta o lançamento do acréscimo patrimonial a descoberto argumentando que comprovou por meio dos documentos apresentados a fiscalização o recebimento dos dividendos das empresas Arteplas Artefatos de Plásticos Ltda. e De Macedo Transrope.

Ainda, insurge-se o impugnante contra o procedimento fiscal alegando:

- que não pode prosperar a ação fiscal contra sua pessoa física, na qualidade de sócio, pois “não se pode atropelar regras orientadora de procedimentos fiscais,..., direcionando uma ação fiscal contra a pessoa física de então sócio, em decorrência de possíveis irregularidades praticadas pela pessoa jurídica, cujo quadro social Pertencia”

- que inexistente norma legal ou princípio contábil que profiba a entrega de recursos pela fonte pagadora em dinheiro;

- que o argumento suscitado pela autoridade fiscal para justificar o não acolhimento como prova do recebimento dos recursos os recibos de sua própria lavra não se aplica ao caso, mas aos casos de aporte financeiro ao caixa de pessoa jurídica pelos sócios, para justificar o suprimento de caixa; reclama que a autoridade fiscal cita acórdãos do CC, bem como legislação específica alusiva ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, o que “caracteriza erro na capitulação legal, em flagrante cerceamento ao direito de defesa”, conclui que os recibos, ao contrário, foram emitidos face ao recebimento de dividendos, razão pela qual os argumentos da autoridade fiscal não servem a justificar a apuração de eventual acréscimo patrimonial;

- que a autoridade fiscal ao não aceitar os recibos de sua lavra deveria necessariamente proceder a auto de infração contra as pessoas jurídicas em face da ocorrência de distribuição disfarçada de lucros.

Voltando as origens dos recursos, reclama que a autoridade fiscal deixou de incluir o valor de R\$ 400.000,00, declarado em DIRPF como disponibilidade em espécie havida em 31/12/1999. Argumenta que o dinheiro que tinha em caixa em janeiro de 2000, devidamente declarado, decorreu de rendimentos auferidos em períodos anteriores. Aduz que dos fundamentos que originaram a lavratura do auto de infração não há qualquer referência quanto a este saldo declarado, não havendo, portanto, como saber o motivo pelo qual tal valor não foi considerado em sua evolução patrimonial como 'origem de recursos, ou mesmo “se passou mesmo despercebido pelo auditor fiscal”. Defende, tomando por fundamento o artigo 807 do RIR/99, que cabia a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos, que houve acréscimo patrimonial a descoberto. A corroborar sua alegações, traz acórdãos do Conselho de Contribuintes.

No mais o impugnante discorre sobre o princípio da verdade material no sentido de demonstrar que deve a autoridade administrativa aceitar a verdade demonstrada por meio dos recibos e da DIRPF apresentados.

Ante o exposto, o impugnante requer o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo a integralidade do lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 322/339, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

A autoridade fiscal lançadora constatou variação patrimonial a descoberto, ocorrida no ano-calendário 2000, tendo por fundamento legal básico a Lei nº 7.713/88, em seus arts. 1º a 3º, abaixo reproduzidos.

Ari. 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.

Ari 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.**

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou atreito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

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

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

§5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

(grifou-se)

A Lei nº 7.713/88 instituiu uma presunção legal ao definir que as variações patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados constituem rendimentos omitidos e, portanto, sujeitos à tributação.

Esta questão está regulamentada nos arts. 806 e 807 do RIR Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época, onde resta assegurado o direito do contribuinte provar que o acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos a tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

No decorrer da ação fiscal a autoridade administrativa utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a compatibilidade entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que cabe à autoridade lançadora somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos ou aplicações desprovido de disponibilidade financeira.

Dessa forma, não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, mas a lei, impondo-se ao Auditor Fiscal da Receita Federal o lançamento de ofício do imposto correspondente sempre que o contribuinte não justificar, por meio de documentação hábil e idônea, o acréscimo patrimonial a descoberto.

Quanto ao ônus da prova, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, ou seja, ocorre a inversão do ônus da prova, pois, trata-se de presunção relativa, que admite prova em contrário, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Portanto, ao sujeito passivo cabe comprovar a existência dos fatos declarados apresentando documentos hábeis para tanto, rebatendo, de forma coerente e com meios de prova idôneos a apuração da variação patrimonial a descoberto. Permanecendo injustificados tais acréscimos, prevalece a presunção *juris tantum* de que estes provêm de fonte ou atividade não declaradas, com o objetivo de subtraí-las à tributação devida.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Nesse caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o acréscimo patrimonial a descoberto corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário).

Trata-se, portanto, de ônus exclusivo da contribuinte, a quem cabe comprovar, não sendo bastante alegações e indícios de prova.

Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Estabelece a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36 que “*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*”.

Importa referir que o art. 847 do RIR/99 estabeleceu que o 847 que o contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.

No caso sob exame, o contribuinte contesta o lançamento com base na tese de que teria comprovado a origem dos rendimentos isentos por ele declarados e que, portanto, tais valores não poderiam ser desconsiderados pela fiscalização na apuração de sua evolução patrimonial. Em relação a tal alegação a DRJ de origem, cuja fundamentação adoto como minhas razões de decidir, assim se pronunciou:

“No entanto, dizer que os acréscimos patrimoniais se justificam por lucros distribuídos de empresas das quais é sócio, **sem juntar quaisquer provas do efetivo recebimento de tais rendimentos, não é suficiente para corroborar suas alegações.** É necessária a apresentação de documento (de transferência e/ou cheque da empresa ou quaisquer outras provas irrefutáveis) que permitisse identificar a data, o montante e a origem dos recursos alegados, para que se pudesse incluí-los no levantamento da evolução patrimonial.

Os livros Caixa das empresas servem, quando muito, a demonstrar que as pessoas jurídicas registraram contabilmente a distribuição de lucros. Todavia não são suficientes a comprovar o pagamento dos valores registrados pela empresa e muito menos o efetivo recebimento pelo autuado. Isso porque, como bem mencionou a autoridade fiscal, no caso de Pessoa Jurídica, **o registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é meio de prova.** Neste caso **os registros contábeis da empresa, por se sós, não possuem força probante do efetivo pagamento de lucros distribuídos.**

Da mesma forma, **os recibos apresentados da própria lavra do autuado não consistem de elementos de prova hábeis a comprovar o efetivo recebimento do alegado rendimento isento** a fim de justificar os acréscimos patrimoniais apurados pela fiscalização, eis que estão firmados pelo próprio interessado.

Mencione-se novamente que é certo que a legislação não veda que o pagamento de recursos da empresa para seu sócio seja mediante dinheiro em espécie. Ocorre, porém, que **diante da previsão legal da obrigatoriedade de o contribuinte comprovar o recebimento dos rendimentos declarados em DIRPF, caberia a este se acautelar e tomar as providências cabíveis a fim de comprovar o efetivo recebimento de todos os rendimentos declarados, principalmente os isentos, a fim de vê-los inclusos na apuração de sua variação patrimonial.**”

(grifou-se)

Alega o recorrente ter declarado em sua DIRPF no exercício anterior (anocalendarário 1999), em 31/12/1999, o valor de R\$ 400.000,00 em moeda corrente nacional.

No entanto, na apuração de Acréscimo Patrimonial à Descoberto somente poderá ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na Declaração de Bens e Direitos da DAA do ano anterior, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea que lhe comprove as origens.

Saliento que esta Turma julgadora, em processo de relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, compreendeu pela necessidade de ser apresentada documentação comprobatória para que seja possível transportar o saldo de final de período para o exercício seguinte, conforme se verifica pelo trecho da ementa abaixo:

“FLUXO DE CAIXA APURADO PARA LEVANTAMENTO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE FINAL DE PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE DE TRANSPORTE PARA O EXERCÍCIO SUBSEQUENTE.

A fim de considerar o competente transporte entre exercícios dos saldos apurados em fluxo de caixa, os alegados valores devem constar na declaração de bens e direitos, com a documentação comprobatória. A ausência de preenchimento desse requisito faz prevalecer a presunção de que os recursos foram consumidos no ano-calendário inexistindo saldo a transportar.”

(Acórdão n.º 2202-005.337, Sessão de 06/08/2019, Relator Leonam Rocha de Medeiros, grifou-se)

Em igual sentido, cito a decisão da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, consoante ementa abaixo:

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

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF. **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO.** APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE CONDICIONADO À DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ANO ANTERIOR.

O fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sujeito ao ajuste anual compreende todas as aquisições de disponibilidades econômicas e/ou jurídicas de renda no ano civil, porém, apurado no ajuste anual, ocasião em que o Contribuinte deve oferecer à tributação essas disponibilidades econômicas ou jurídicas.

Na apuração de Acréscimo Patrimonial à Descoberto somente poderá ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na Declaração de Bens e Direitos da DAA do ano anterior, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea que lhe comprove as origens.

(Acórdão n.º 9202-008.148, sessão de 22.08/2019, Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, grifou-se)

Contudo, verifica-se que o recorrente não fez prova do alegado. A DRJ de origem igualmente compreendeu pela falta de provas apresentadas. Vejamos:

“ Ou seja, não cabia a fiscalização demonstrar que o contribuinte não possuía o valor em dinheiro declarado, de outro turno, **cabia ao impugnante, além de alegar, demonstrar a existência de tais recursos a fim de ter refeito os cálculos de sua evolução patrimonial.**

Neste caso, mencione-se, novamente, que apesar do imposto de renda da pessoa física ser devido mensalmente, o saldo de recursos verificado num dado mês, para fins de justificar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subsequentes, dentro do mesmo ano-calendário, é aceito, uma vez que inexistente norma legal que obrigue o contribuinte a declarar as sobras de recursos entre os meses de um mesmo ano-calendário. Todavia, **a passagem de recursos de um exercício financeiro para outro só é admitida na hipótese de haver provas da efetiva existência da disponibilidade declarada.**

Todavia, não foi o que ocorreu. O impugnante alega que possuía em 31/12/1999 R\$400.000,00 em dinheiro decorrentes de rendimentos auferidos em períodos anteriores. **Todavia, esta alegação vem desacompanhada de qualquer meio de prova.** O contribuinte não laborou em produzir e juntar qualquer elemento no sentido de, pelo menos, demonstrar ter auferido, e não consumido, em 1999 rendimentos em montante suficiente a justificar uma eventual disponibilidade financeira em tamanha monta.

Destarte, é possível que uma pessoa ao final de um determinado ano possa ter em seu poder valores em espécie. Todavia não se vislumbra factível uma pessoa física guardar em seu poder tamanha soma em dinheiro.

De qualquer forma, **não se pode afastar o fato de que diante da previsão legal da obrigatoriedade de o contribuinte comprovar os valores declarados em DIRPF, cabia a este acautelar-se e documentar adequadamente a disponibilidade em dinheiro declarada**, principalmente considerando seu alto valor, **a fim de vê-la incluída na apuração de sua variação patrimonial como origem de recurso**. Se assim não fosse, estaríamos diante de uma situação em que todo contribuinte poderia fazer incluir em sua declaração de ajuste anual disponibilidades em dinheiro em montantes que julgasse suficientes a justificar eventuais acréscimos patrimoniais em anos subseqüentes.

O fato é que a **simples alegação de que possuía dinheiro em espécie no final de um ano-calendário não serve para justificar acréscimo patrimonial no ano-calendário seguinte**. Valores declarados como dinheiro em espécie no final de um ano-calendário só servem para acobertar acréscimos patrimoniais no ano-calendário seguinte mediante **prova inconteste de sua existência**. Em **não trazendo o impugnante qualquer elemento de prova nesse sentido, não há como considerar o valor alegado no cálculo da variação patrimonial**.

Conclui-se então que em tendo o fisco levado a efeito o ônus que lhe atribui a lei, qual seja demonstrar que os valores dos dispêndios/aplicações superaram os recursos disponíveis, **cabia ao contribuinte fazer prova em contrário**, comprovando, com documentos hábeis e idôneos, que aquele acréscimo teve origem em rendimentos isentos ou já oferecidos a tributação.”

(grifou-se)

Portanto, o fato de o interessado não ter trazido aos autos nenhum elemento capaz de afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 2000, consolida o trabalho efetuado pela Fiscalização, nos termos da legislação regente.

Por tais razões, entendo que o contribuinte não comprovou com documentação hábil e idônea que o acréscimo patrimonial a descoberto não ocorreu. Alegar e não comprovar é o mesmo que não alegar, principalmente quando o ônus da provar recai sobre aquele que alega. No caso, cabe ao contribuinte afastar a presunção de omissão de receitas, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem a origem dos créditos em suas contas bancárias.

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pelo contribuinte, com fundamento no artigo 373 do CPC/2015 e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Fl. 9 do Acórdão n.º 2202-005.647 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10909.003026/2005-52