



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12898.002186/2009-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-008.396 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de abril de 2024
Recorrente HELENO ALBUQUERQUE MAFFRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

Sendo o IRPF devido no ajuste anual tributo cujo fato gerador é complexo e cujo lançamento ocorre por homologação, da inteligência do disposto no art. 150, § 4º do CTN, tem-se que, na inoccorrência de dolo fraude ou simulação, o início do prazo decadencial dá-se a partir de 31 de dezembro de cada ano, quando conclui-se a hipótese de incidência.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A quantia correspondente a acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos auferidos pelo contribuinte sujeita-se à tributação do Imposto de Renda.

ÔNUS DA PROVA

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. 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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Barros de Moura, Joao Mauricio Vital, Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo de Sousa Sateles (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:

Inicialmente, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos comprobatórios de informações prestadas na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2005, ano-calendário 2004,, conforme consta do Termo de Início de Fiscalização às fls. 13/14. Em resposta, o contribuinte manifestou-se à fl. 16 e apresentou os documentos de fls. 22 a 52.

Na sequência, a autoridade fiscal efetuou as intimações de fls. 55, 68, 76, a fim de obter documentação complementar relativa às informações prestadas pelo contribuinte no Termo de Início (fls. 13/14). O contribuinte manifestou-se à fl. 71.

Por fim, a fiscalização intimou o contribuinte a ratificar ou retificar, com as devidas justificativas, o demonstrativo de variação patrimonial de fls. 79/80, conforme Termo de fl. 78. Contudo, segundo a autoridade fiscal consignou à fl. 91, o contribuinte não apresentou, no prazo concedido, resposta à referida intimação.

Em vista das irregularidades apuradas a autoridade fiscal elaborou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 86 a 99 e lavrou o auto de infração de fls. 100 a 105, com a descrição da infração de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de novembro de 2004.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 11/12/2009 (fl. 151), e apresentou a impugnação de fls. 112 a 121 em 12/01/2010, alegando, em síntese, os fatos a seguir descritos:

- é incontroverso que o Imposto de Renda da Pessoa Física adequa-se ao conceito de lançamento por homologação, sendo sua regra decadencial contada a partir do fato gerador do tributo (art. 150, § 4º, CTN);
- os rendimentos referentes ao acréscimo patrimonial a descoberto são tributados no mês do referido acontecimento, eis que seu fato gerador ocorre no mês do suposto auferimento da renda;
- o fato gerador já foi alcançado pela decadência, visto que ocorrido em 30 de novembro de 2004, enquanto a ciência deste lançamento deu-se em 11 de dezembro de 2009;
- apuração do imposto levada a efeito é incongruente e inválida, eis que submeteu à tabela progressiva anual uma base de cálculo que deveria sofrer a tributação mensal;
- ao Contribuinte não foi dada a oportunidade de se manifestar acerca do fluxo financeiro gerador do auto de infração; ou, melhor dizendo, o Auditor Fiscal, que recebeu tais documentos em 07.12.2009, não analisou a documentação tempestivamente apresentada, lavrando o auto de infração no dia 10.12.2009;
- mês de agosto - o valor não é de R\$ 17.000,00, mas de R\$ 45.000,00, conforme Item 6 da ficha "Dividas e Ônus Reais", de minha Declaração de Ajuste Anual. Apesar de consignado no Contrato Social de constituição da empresa Interlogistic Consultoria Empresarial Ltda., os valores referentes à integralização de capital social foram efetuados da seguinte forma: R\$ 5.000,00 (23/08/2005), R\$ 5.000,00 (01/11/2005), R\$ 5.000,00 (10/11/2005), R\$ 10.000,00 (07/03/2006) e este somatório de R\$ 25.0000,00 foi pactuado na 1ª. Alteração Contratual da referida empresa, conforme consta em minha Declaração de Ajuste Anual, exercício 2006, Ano-Calendário 2005; e
- mês de outubro - ingresso de R\$ 50.000,00 referentes ao Instrumento Particular de Contrato de Mútuo firmado com a empresa Boski Importação Exportação Ltda., cuja cópia constava na resposta à intimação, datada 22/05/2009;

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/03/2013, a qual julgou a impugnação improcedente, o sujeito passivo interpôs, em 22/04/2013, Recurso Voluntário, alegando, em apertada síntese, que:

- a) nulidade do lançamento por erro de cálculo na apuração do imposto devido
 - b) o lançamento com fundamento em acréscimo patrimonial a descoberto é improcedente
 - c) ocorrência de decadência do lançamento
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Marcelo De Sousa Sateles - Relator(a)

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

Preliminar de Decadência

Preliminarmente, impende apreciar a arguição de decadência apontada no Recurso Voluntário. Como já pontuado na decisão recorrida, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, o fato gerador do imposto de renda não se dá instantaneamente, mas se assenta ao longo do tempo. Trata-se de fato gerador complexo, considerado ocorrido apenas no momento de seu aperfeiçoamento, em 31 de dezembro de cada ano

Nos lançamentos por homologação, como o que aqui se examina, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN. Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN.

É nesse sentido a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC (Tema Repetitivo 163):

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito

No caso em tela, em que o fato gerador ocorreu em 31/12/2004 e a ciência do lançamento foi realizada em 11/12/2009 (e-fls. 151), logo não há que se falar em decadência, com base no art. 150, §4º, pois somente ocorreria em 31/12/2009, e, por consequência, não se aplica também o previsto no art. 173, I, do CTN.

Relevante esclarecer nesse ponto que tanto no caso de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada como no de acréscimo patrimonial a descoberto aplica-se o mesmo entendimento quanto ao momento de ocorrência do

fato gerador, conforme pacificado na Súmula CARF nº 38, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Logo, rejeito a preliminar de decadência.

Do Mérito

Em relação aos argumentos do Recorrente no que diz respeito à infração acréscimo patrimonial a descoberto, apropriada a transcrição do seguinte excerto da decisão recorrida, que assumo como razões de decidir:

(...)

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deriva de uma presunção legalmente estabelecida, conforme preceitua o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988:

“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 **acrécimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados**. (...)”* (Grifou-se).

O art. 43 do Código Tributário Nacional, por sua vez, trata do tema da seguinte forma:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de 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.”

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, assim dispôs:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e art. 70, §3º, inciso I):

.....
XIII - 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.”

Portanto, uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do contribuinte (fls. 79/80) e apurado que os gastos foram superiores aos seus rendimentos, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do CTN.

O Contribuinte alegou que não foi dada a oportunidade de se manifestar acerca do fluxo financeiro gerador do auto de infração e que a autoridade lançadora teria recebido resposta às intimações anteriormente à lavratura do auto.

Nesse aspecto, cabe ressaltar que a resposta apresentada pelo contribuinte ao citado Termo de Intimação e ora juntada à impugnação será analisada no presente voto, não acarretando, por conseguinte, qualquer prejuízo à defesa do contribuinte.

No que tange especificamente à materialidade da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, o impugnante alegou que não efetuou despesas no ano de 2004 referentes à integralização do capital social da empresa Interlogistic Consultoria Empresarial Ltda. No entanto, não apresentou documentos hábeis a comprovar suas alegações.

Cabe observar que o único elemento de prova que consta do processo é o contrato social às fls. 35 a 37 e 42, que embasa o cálculo efetuado pela autoridade lançadora de que houve dispêndio no ano de 2004, com integralização do capital social, no valor de R\$28.000,00.

O contribuinte ainda alegou que prestou informação na declaração de rendimentos de que nada havia sido pago no ano de 2004 a esse título, pois informou o valor de R\$45.000,00, que seria o montante a ser integralizado pelo mesmo, como dívidas e ônus reais. Esclareça-se, todavia, que todas as informações prestadas pelos contribuintes em suas declarações de ajuste estão sujeitas à comprovação, quando a autoridade fiscal assim entender que seja necessário, conforme determina expressamente o art. 835 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999.

A Fiscalização, em decorrência da resposta do contribuinte à fl. 71 de que os pagamentos relativos à integralização das ações da empresa não teriam sido efetuados no ano de 2004, efetuou nova intimação ao contribuinte a fim de que este discriminasse datas e valores referentes à integralização do capital social, bem como apresentasse documentação comprobatória de que os pagamentos não teriam ocorrido no ano de 2004 (fl. 76). Contudo, o contribuinte não respondeu à referida intimação, tampouco apresentou os elementos de prova na impugnação que justificassem sua alegação.

Nesse aspecto, cabe esclarecer que as alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Acrescente-se que, conforme preceitua o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que fundamentem os argumentos de defesa. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

Ratificando tal entendimento, Paulo Celso Bonilha, na obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Dialética, pág. 68 e 70:

“Fazer justiça, em princípio, é aplicar lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento impõe a exigência da prova.

.....

Cabe, portanto, ao impugnante indicar os pontos de discordância e com isto deduzir os fatos sobre os quais versará o litígio (...) Quanto aos fatos, porém, impõe-se a prova dos que forem alegados e controversos e, por isso mesmo, relevantes ou influentes no encaminhamento da decisão do litígio” (Grifou-se).

Em vista do exposto, deve ser mantido o cálculo efetuado pela autoridade lançadora acerca dos pagamentos correspondentes à integralização do capital social da empresa Interlogistic Consultoria Empresarial Ltda. no ano de 2004.

O impugnante também contestou o fato da não-consideração de suposto empréstimo no valor de R\$50.000,00 efetuado pela pessoa jurídica Boski Importação Exportação Ltda em outubro de 2004, conforme contrato de mútuo às fls. 40/42.

Com relação a esse tema, deve ser ressaltado que apesar de o contribuinte haver juntado o referido contrato de mútuo, a Fiscalização entendeu que tal documento não se revelava suficiente para comprovar a efetividade da transação. Como este era o ponto de discordância, caberia ao contribuinte o ônus de comprovar a transferência do numerário, identificando, por documentos hábeis e idôneos, o efetivo ingresso do recurso em seu patrimônio.

A respeito de matéria análoga, vale reproduzir ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A alegação de que foram recebidos recursos em empréstimo obtido de pessoa física deve ser acompanhada dos comprovantes do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte, além da informação da dívida nas declarações de rendimentos do mutuário e do mutuante e da demonstração de que este último possuía recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo.” Acórdão 106-12836, de 23/08/2002

“DOAÇÃO EM DINHEIRO. COMPROVAÇÃO. A doação em dinheiro deve ser comprovada por meio de documentação hábil e idônea da efetiva entrega do numerário e lançada nas Declarações de Ajuste Anual do doador e donatário, que deve ter rendimentos e disponibilidades financeiras compatíveis, na data da doação.” Acórdão 102-49313, de 08/10/2008.

“EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com declaração firmada pelo mutuante, sem qualquer outro meios, como comprovação da efetiva transferência de numerário e capacidade financeira do credor. Acórdão 104-15979, de 18/02/98

“EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com o instrumento particular de contrato, sem qualquer outro subsídio, como estar o mútuo consignado nas declarações de rendimentos apresentadas tempestivamente pelos contribuintes devedor e credor, bem como a prova da transferência de numerários (recebimento e pagamento), coincidentes em datas e valores, principalmente quando as provas dos autos são suficientes para confirmar a omissão.” Acórdão 104-17092, de 09/06/1999.

Observe-se que a autoridade lançadora, no item 1 do Termo de fl. 76, intimou o contribuinte expressamente a apresentar documentação comprobatória (incluindo extrato bancário de conta corrente) das efetivas transferências financeiras, decorrentes do contrato de mútuo por instrumento particular, da empresa Boski Importação Exportação Ltda para o mesmo. Além disso, no item 4 do Termo de Verificação Fiscal à fl. 95, a autoridade fiscal explicitou que não haviam sido apresentados elementos suficientes para comprovar a transação de empréstimo no valor de R\$50.00,00 por ausência de comprovação de transferência de recurso para o contribuinte. Ainda assim, o impugnante nada apresentou em sede de impugnação, tendo se limitado a solicitar a inclusão do recurso, com base no contrato de mútuo.

Registre-se, ainda, que o contribuinte figura no quadro societário da empresa Boski Importação Exportação Ltda, na qualidade de sócio administrador, com 50% do capital social, conforme pesquisa efetuada nos sistemas internos deste Órgão.

Assim, com base no princípio da livre convicção na apreciação da prova determinado pelo art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, entendo que o simples instrumento particular de contrato de mútuo apresentado pelo contribuinte às fls. 40/42, sem a comprovação da transferência de numerário exigida pela Fiscalização, é insuficiente para comprovar o efetivo ingresso de recursos no patrimônio do contribuinte no período alegado na impugnação. Logo, não há como considerar tal valor como origem no fluxo financeiro mensal, conforme pretende o impugnante

Dessa forma, não restando comprovada pelo contribuinte a existência de recursos suficientes para justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela Fiscalização, quando o ônus lhe cabia, deve ser mantida na íntegra a infração apurada.

Por fim, quanto às ementas de acórdãos trazidas pelo Impugnante, bem como as apresentadas no presente voto, esclareça-se que as mesmas têm efeitos meramente ilustrativos, pois esta instância de julgamento não está vinculada aos seus conteúdos, visto que as mesmas não fazem parte das normas complementares constantes do art. 100 do CTN, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. A esse respeito, transcreve-se, a seguir, trecho do Parecer Normativo CST nº 390/1971:

"(...) 3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4 - Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)"

Em vista do exposto, voto pela improcedência da impugnação, devendo ser mantido integralmente o imposto no valor R\$8.486,51, com multa de ofício de 75% e juros de mora, nos termos contidos no auto de infração de fls. 100/105.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo De Sousa Sateles