



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.722208/2023-26
ACÓRDÃO	2101-003.034 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	THEREZA CRISTINA BARREIRA DE MENEZES SOARES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2019

PAF. PRELIMINAR PREJUDICIAL DE MÉRITO. DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

IRPF. 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, nos termos do art. 3º, *caput*, e §§ 1º e 4º, Lei nº 7.713/88; art. 43, II, do CTN.

MULTA E TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. JUROS MORATÓRIOS. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.

A sanção multa prevista pela legislação vigente, nada mais é do que uma sanção pecuniária a uma infração, configurada na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa e juros aplicados.

A alegação de confisco não deve ser conhecida, nos termos da Súmula CARF n.º 02, dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade; na parte conhecida, não acolher as preliminares e negar-lhe provimento

Sala de Sessões, em 6 de fevereiro de 2025.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cléber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por THEREZA CRISTINA BARREIRA DE MENEZES SOARES contra o Acórdão de impugnação nº 109-021.651, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil 09, 14ª TURMA/DRJ09, que julgou improcedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se ao Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2018, exercício de 2019, no qual se apurou omissão de rendimentos em razão de acréscimo patrimonial à descoberto no valor total de R\$ 17.482,451,92, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, atualizados até a data do lançamento.

Segundo a acusação fiscal, mediante o Termo de Verificação de Infração Fiscal (e-fls. 1.021 e seguintes), restou comprovado que a contribuinte teria omitido rendimentos em razão de

variação patrimonial a descoberto na quantia de R\$ 27.150.955,67, diante de excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

A fiscalização apurou os fatos consoante o seguinte enquadramento legal: Art. 43, I e II, do CTN; § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988; artigos 37 e 845 do RIR/99.

Foi proferido decisão em Acórdão de Recurso Voluntário negando provimento à impugnação.

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte produz as mesmas alegações de primeira instância, transcrevendo de forma resumida o seguinte:

PRELIMINARES

- I) de *in DUBIO PRO CONTRIBUINTE*, no que diz à presunção dos valores à falta de comprovação da movimentação financeira;
- II) De decadência do auto de infração;
- III) Violação da ampla defesa e contraditório tendo em vista o auto de infração ter baseado em indícios e presunções;

NO MÉRITO

- IV) Sustenta que o valor que gerou o respectivo crédito fiscal decorre de EMPRÉSTIMO recebido de seu pai, onde impactou no aumento patrimonial da Contribuinte, e que realizou todas as formalidades necessárias mediante contrato de mútuo, e que teria sido devolvido ao seu genitor, uma vez que a finalidade do respectivo empréstimo não teria sido se concretizado;
- V) Alega o caráter confiscatório da multa aplicada de 75%;
- VI) Pede a redução da multa ao patamar de 20%, conforme seu entendimento.

Diante dos fatos narrados é o presente relatório.

VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

PRELIMINAR

DO PEDIDO DE APLICAÇÃO DO INDÚBIO PRÓ CONTRIBINTE

Alega a recorrente que a presunção utilizada para o lançamento fiscal, foi contra o contribuinte, onde a autoridade Administrativa desconsiderou o fato de ter constado das declarações de ajuste a operação de empréstimo.

Contudo, em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"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".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

Por outro lado, identifico que a preliminar suscitada remonta elementos de mérito.

Portanto, a esse item tratarei como mérito.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Alega que o crédito fiscal teria sido afetado pela Decadência.

O tema já foi objeto de análise pela DRJ de origem, e não assiste razão a Recorrente.

O lançamento refere-se aos ano-calendário 2018, exercício de 2019. O AI foi lavrado em 21/07/2023, e a notificação do lançamento ocorreu em **25/07/2023 (e-fl. 1.042 -AR)**.

Com isso, o prazo quinquenal para o ano-calendário de 2018, finalizaria em **31.12.2023**, já que a data do fato gerador do imposto de renda ocorre em **31 de dezembro do ano-calendário**, conforme consta do art. 25, Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

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

A Solução de Consulta Interna COSIT Nº 6, de 30 de agosto de 2021 explica que a ocorrência do fato gerador do IR se dá no momento da disponibilidade econômica ou jurídica, passível de recolhimento do tributo, levando em consideração que a apuração do referido imposto é verificada em dezembro do ano-calendário:

“ASPECTO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal do IRPF surge com a ocorrência do fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. As hipóteses de omissão de receitas com comprovação por via indireta, que são aquelas expressamente dispostas na legislação de regência, não modificam ou ampliam o fato gerador do tributo, que permanece inalterado, e possibilitam a imposição da exação quando o contribuinte, embora intimado, não apresenta as informações e os documentos solicitados no processo de lançamento de ofício ou os apresenta de maneira insatisfatória ou inexata.

Tanto no lançamento espontâneo como no lançamento de ofício, a incidência do IRPF, em relação à percepção de rendimentos, rendas e ganhos diversos, se configura à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos. Ou seja, os rendimentos são passíveis de tributação no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), art. 153, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº

9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 33, 34, parágrafo único, 47, inciso XIII, e 908 a 913.

O fato gerador do IR é **complexível**, apurado mês a mês, do qual analisa a renda aferida durante o período anual, ou seja, a apuração se dá ao final do ano-calendário, onde é verificada a base de cálculo, com apuração mensal do registro, movimentação e recolhimento, nos seguintes do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;”

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Para que se considerasse o prazo prescricional do art. 150, §4, do CTN, conforme alega a recorrente, haveria de ter sido apurado possível recolhimento de tributo -IR, ainda que parcial, para aí sim contabilizar o prazo para constituição do crédito até junho de 2023.

Porém, conforme apurado pela DRJ de origem, às fls. 09 na discriminação do imposto pago pela contribuinte no ano calendário 2018, por ela declarado, não se localiza nenhum recolhimento de imposto, e esta não trouxe aos autos nenhuma prova de pagamento de IR ao período fiscalizado.

Portanto, inexistente a ocorrência da decadência ao caso concreto.

DO MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR GANHO DE CAPITAL

A fiscalização constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos, em razão de Variação Patrimonial a Descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados/comprovados.

No caso específico, a Autoridade Fiscal considera apurada, na fiscalização, variação patrimonial a descoberto, no ano-calendário 2018, os valores de R\$ 3.199.862,42 e R\$ 27.865.723,48

Nesse sentido, a Recorrente alegou como preliminar que a presunção deveria ser em favor do Contribuinte, invocando o princípio muito utilizado no direito penal que seria o “*indubiu pro réu*”, e no caso do Direito Tributário *indubiu pró-contribuinte*.

Alega que pelo tempo pelo tempo decorrido entre a operação financeira e a fiscalização, a contribuinte não conseguiu a obtenção do documento pelos canais convencionais, e precisaria ajuizar ação de “EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO” para conseguir a documentação comprobatória.

Contudo, o prazo decadência para guarda de documentos estaria dentro do período fiscalizado exigível, onde o interessado deve guardar pelo prazo legal quinquenal todas as provas que estejam a seu alcance, das respectivas operações realizadas.

Também não houve nenhuma prova juntada ao feito administrativo acerca da impossibilidade de obtenção dos documentos citados pela interessada, que no caso seriam os extratos bancários citados por ela.

O Acréscimo Patrimonial a Descoberto é resultante da diferença positiva entre as aplicações/dispêndios e os recursos/origens verificado mensalmente (variação patrimonial).

Assim, quando essa situação é constatada pela autoridade fiscal, presume-se que a diferença apurada, até que se tenha prova em contrário, compreende-se que seja operação resultante de rendimentos omitidos pelo contribuinte sujeitos à tributação.

Trata-se, portanto, de **uma presunção legal**, que somente pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, demonstrando que o referido acréscimo patrimonial se encontra justificado em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, sendo que o ônus probatório é do Contribuinte.

A Lei que determina as regras sobre o acréscimo patrimonial é a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988., conforme transcrição *in verbis*:

“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.

§ 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 direito 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”.

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, inciso I e II, 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.

A tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física é efetuada pelo regime de caixa, ou seja, a apuração ocorre na ocasião da efetiva percepção dos rendimentos (art. 2º da Lei nº 7.713/1998; arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134/1990; e art. 2º, §2º, e art. 38, parágrafo único, do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, aplicados à época dos fatos geradores), ainda que o fato gerador do IR se complexível e ocorra ao final do ano-calendário, como visto acima.

Nesse sentido, o regime de caixa, tem por escopo computar no mês de recebimento dos valores o ingresso da disponibilidade econômica e fazer incidir o tributo devido, permitia das

deduções legais para o mês de competência, podendo ser deduzidas nos meses subsequentes, sendo, porém, não pode ultrapassar o limite para dedução legal.

Conforme apurou O TVF de e-fls. 1021, quanto ao mútuo junto ao seu genitor, a Contribuinte alega que realizou contrato de empréstimo tácito -verbal no valor de R\$ 27.284.155,67, e que constam nas respectivas declarações de IRPF tanto da contribuinte quanto do seu pai, ano-ano calendário de 2018, e que conforme suas declarações ele acabou sendo devolvido.

Diante das informações prestadas, a fiscalização realizou diligências junto ao genitor Sr. Luiz Roberto de Menezes Soares, CPF nº 730.503.347-20, para que este apresentasse esclarecimentos e documentos comprobatórios, pertinentes à operação de mútuo realizada junto à Recorrente. Entretanto, o referido respondeu que *“não possui documentação bancária das transações. O encerramento do vínculo bancário, há muito, impossibilita o acesso (...) às informações da instituição bancária.”*

No Recurso Voluntário apresentado também não foi apresentado nenhum documento novo hábil e idôneo que pudesse atestar a veracidade das alegações. E com isso, não houve comprovações das razões recursais produzidas, podendo ser consideradas, portanto, meras alegações.

Quanto aos empréstimos referentes às cessões de cotas das pessoas jurídicas *Cor e Sabor Distribuidora de Alimentos LTDA.* e *Bem Nutritiva Comércio de Alimentos LTDA.*, onde também houve participação e envolvimento do Sr. Luiz Roberto de Menezes Soares, foi informado à fiscalização que o empréstimo foi parcialmente quitado com parcelas de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pagas em 11/4/2018, 6/6/2018, 23/7/2018, 16/8/2018, 4/10/2018 e 14/11/2018.

Para justificar a operação, a Recorrente apresentou valores que seriam tributados, indicando a escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica *Cor e Sabor Distribuidora de Alimentos LTDA* – notadamente o balanço patrimonial, apontando em sua demonstração contábil o resultado, o registro de remuneração de sócios e fichas do livro Razão –, ata de reunião dos sócios da empresa de 18/9/2020, DIRPFs 2019/2018 a 2022/2021 e certidão de nascimento. Ademais, alegou não mais possuir os documentos bancários solicitados por causa do “encerramento, há muito, do vínculo (...) que mantinha com a instituição no período.

Em seu Recurso aduz que a operação dos mútuos ocorreu pela seguinte forma:

1. A empresa Bem Nutritiva era devedora da empresa Cor & Sabor;
2. Houve uma cessão desse crédito da Cor & Sabor passando para os sócios da Bem Nutritiva;
3. Ao assumir os créditos, os sócios converteram em aumento de Capital;

A consignação do resultado da operação foi promovida diretamente na 21ª Alteração Contratual, não tendo sido produzidas atas sobre as deliberações acima.

BEM NUTRITIVA COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA (00118)		PEREIRA E BUTTURINI CONTABILIDADE LTDA		
CNPJ: 04133045000195		Livro: 00 Folha: 1353		
Razão por Conta de 01/01/2018 até 31/12/2018				
Data	Histórico	C/P	Débito	Crédito
CAPITAL SOCIAL A REALIZAR (1659) 2.4.01.02.0001				Saldo
20/06/2018	CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR 21ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL	1645	8.000.000,00	8.000.000,00D
20/06/2018	INTEGRALIZACAO CAPITAL SOCIO MICHELLE	Lanc.Mult.		1.600.000,00
20/06/2018	INTEGRALIZACAO CAPITAL SOCIO ALEXANDRE	Lanc.Mult.		1.600.000,00
20/06/2018	INTEGRALIZACAO CAPITAL SOCIO MARCO	Lanc.Mult.		1.600.000,00
20/06/2018	INTEGRALIZACAO CAPITAL SOCIO THEREZA	Lanc.Mult.		3.200.000,00
TOTAIS:			8.000.000,00	8.000.000,00
CAPITAL SOCIAL REALIZADO (1645) 2.4.01.01.0001				Saldo
20/06/2018	CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR 21ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL	Saldo Anterior: 1659		2.000.000,00C
TOTAIS:			0,00	8.000.000,00C

Contudo, nesse sentido, para admitir como origem de recurso aptos a justificar acréscimos patrimoniais o valor de empréstimo celebrado, ainda que possa ter ocorrido de forma tática e registrada em suas declarações anuais, há que necessariamente existir outros elementos como a transação financeira entre as contas, produzindo elementos que possam afastar as dúvidas acerca dos fatos. Ainda mais quando essas transações dizem respeito uma média considerada de valores como foi ao presente caso, onde apurou-se a operação de três milhões reais e mais de vinte e sete milhões de reais. É impensável que valores desta monta serão repassados sem nenhum registro financeiro ou documento que dê indicativos das transações.

Com isso, o valor apurado pela autoridade fiscal e indicado pela Recorrente a título de mútuo, não foi efetivamente provado por transações do sistema “e-financeira”.

Em razão disso, entendo que a Recorrente não obrou apresentar as provas das transações praticadas, não obtendo sucesso em afastar a omissão de acréscimo patrimonial constada pela autoridade administrativa.

Conforme leciona Ricardo Mariz de Oliveira: “*acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação*”¹.

Diferentemente do que entende a Recorrente, o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados. Para Hugo de Brito Machado, a renda é definida da seguinte forma:

“Renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”².

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja, “ter” o direito de forma abstrata.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.³”

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha ocorrido da comprovação das operações realizadas, apesar da tentativa da recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltaram documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

Em 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. 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”.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“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 *decisum* abaixo transcrito:

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).

A prova deve ser trazida aos autos pelo contribuinte, pois não é ônus da administração pública ou da Fazenda a busca de provas do direito alegado pelo recorrente. Se o fisco tem a possibilidade legal de exigir o tributo com base na presunção legal, não faz sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir.

Destaca-se que, 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 a constituição do crédito público, realizando as necessárias 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 n.º 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).

Assim, não assiste razão a Recorrente.

DA EXIGÊNCIA DA MULTA E DOS JUROS: EFEITOS CONFISCATÓRIOS

Alegou a recorrente também que a exigência da multa de 75% é elevada e possui efeito de confisco, sendo, portanto, inconstitucional.

Entretanto, a multa aplicada seguiu os ditames legais, previstos no art. 44 da lei 9430/96, *in verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I- de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata";

A multa é vinculada e não facultativa, visa penalizar uma impontualidade ou justamente a omissão por parte de contribuintes que deixam de recolher o valor do tributo devido, e os juros têm objetivo de atualizar o atraso do valor principal não recolhido.

No que tange à alegação de multa confiscatória, deve ser reconhecida a incompetência desse Tribunal administrativo para apreciar tal matéria, e que é defeso a esse Conselho analisar inconstitucionalidade e ilegalidade de norma tributária, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto-Lei 70.235-72, *in verbis*:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)".

Somado a isso, a Súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, a jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, dessas matérias não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional.

Quanto ao pedido de aplicação de multa ao patamar de 20%, inexistente previsão legal para acolher tal pedido, e, como dito, a exigência decorre da obrigação legal de recolher o tributo devido, e que esse deve atualizar a impontualidade do valor principal devido ao fisco.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, em razão das alegações de inconstitucionalidade, para na parte conhecida não acolher as preliminares arguidas, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

WESLEY ROCHA

Relator