



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18470.720459/2011-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-011.208 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2024  
**Recorrente** JOSE RINALDO GOIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

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.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Diogo Cristian Denny (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *JOSE RINALDO GOIS*, contra o Acórdão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo aos ano-calendário 2005, exercício de 2006, em razão de acréscimo patrimonial à descoberto, no valor total de R\$ 242.684,39, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, atualizados até a data do lançamento.

Conforme os fatos narrados, apurou-se Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa Financeiro, e anexos, elaborado pela fiscalização, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls. 324 a 337.

O recorrente também teria sido intimado a comprovar que houve o ressarcimento por pessoas jurídicas dos gastos efetuados por meio de cartões de crédito em seu nome (Termo de Intimação Fiscal de fls. 347 a 352). Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 355 a 362, que relata todo o procedimento fiscal, o Contribuinte não apresentou provas relativas à solicitação feita pela fiscalização.

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte alega, em apertada síntese, o seguinte:

- i)* Que o recorrente não apresentou qualquer acréscimo patrimonial no ano-calendário de 2007;
- ii)* Que comprovou as despesas questionadas pela fiscalização, uma vez que tratam-se de aquisições de mercadorias efetuadas para pessoas jurídicas de sua propriedade.
- iii)* Que nos termos do artigo 807, do RIR/99, o acréscimo patrimonial não pode ser considerado um rendimento tributado quando o contribuinte comprova que a origem do valor decorre de rendimento não tributável;
- iv)* Que o recorrente é pequeno empresário do ramo de materiais de construção e que em virtude de problemas financeiros da pessoa jurídica foi compelido a adquirir mercadorias para a empresa com cartão de crédito próprio, e que essas estavam impossibilitadas de realizar compras à prazo em virtude da negatificação do nome da empresa nos órgãos de proteção ao crédito;
- v)* Que os fatos narrados foram comprovados por meio dos contratos sociais e notas fiscais apresentados à fiscalização, e que a compra de materiais de construção, em sua maioria de atacadistas, o que coincide com o objeto da pessoa jurídica: “comércio de materiais de construção”;

Pede o cancelamento da exigência fiscal.

É o presente relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisá-lo.

### **DA AUTUAÇÃO**

Ao constatar a ocorrência do fato gerador, a legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando o montante devido, determinando a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, 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).

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

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

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

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do

contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

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

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

Assim, quando a fiscalização toma ciência da hipótese de incidência ao fato gerador do tributo tem a obrigação de lançar o crédito fiscal.

#### **DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigos 43 e 44, 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 acréscimo patrimonial a descoberto encontra amparo nos dispositivos legais: arts. 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/1990, *in verbis*:

##### Lei nº 7.713/1988:

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

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

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

§ 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."

##### Lei nº 8.134/1990:

"Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas 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 à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

o art. 55, XIII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99 - assim dispõe:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 26, Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

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;”

Como bem explicado pela decisão de primeira instância, o Acréscimo Patrimonial a Descoberto é resultante da diferença positiva entre as aplicações/dispêndios e os recursos/origens verificado mensalmente. Quando essa situação é constatada, presume-se que a diferença apurada, até prova em contrário, é 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 encontra-se justificado em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, sendo que o ônus probatório é do Contribuinte.

O presente lançamento foi pautado na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2007, demonstrado nas planilhas de fls. 324 a 337.

A alegação do contribuinte é no sentido de que *“os pagamentos feitos pelas faturas dos cartões de crédito se referirem a compras de materiais de construção para sua empresa, que estava impedida de realizar compras a prazo. Aduz que os pagamentos foram feitos com dinheiro da pessoa jurídica”*.

Por sua vez, a autoridade lançadora e julgadora de primeira instância verificaram que não foi apresentado qualquer documento comprovando que tais empresas ressarciram o Contribuinte dos gastos efetuados. E nesse sentido, concluíram que na apuração da variação patrimonial o que interessa é se os valores lançados como aplicações/dispêndios saíram do patrimônio do contribuinte – e não foram reembolsados ou ressarcidos.

De fato, as alegações encontram dificuldades de obter amparo e lastro documental, faltando comprovações mais concretas das alegações do contribuinte. Ainda, como bem ressaltado pela decisão de piso, a fiscalização apurou que a empresa Rima Ferramentas e Máquinas Ltda. apresentou Declaração de Inatividade para o ano-calendário 2007 (fls. 319), o que significa que não realizou operações naquele ano e, por conseguinte, não teve movimentações financeiras envolvendo sua atividade: comércio de materiais de construção. Já a empresa Rima Recreio Produtos para Construção Ltda., foi informado pelo recorrente que suas atividades iniciaram somente em fevereiro de 2008 (fls. 75).

Em seu recurso o recorrente alega que somente as notas fiscais apresentadas seriam suficientes para constatar as informações fornecidas pela fiscalização, não havendo necessidade de apresentar os Livros Contábeis das empresas citadas. Contudo, inviável acolher a tese do

contribuinte, uma vez que são esses documentos contábeis, guardadas as formalidades legais e exigidas, poderiam comprovar as alegações trazidas ao feito.

Analisando o recurso voluntário do contribuinte, verifico que não assiste razão a recorrente, uma vez que identificado o fato gerador, caberia ao interessado produzir as provas da alegação do seu direito, já que sem elas, existe somente alegações, sem suporte ou lastro para suas afirmações.

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

Com isso, a prova em contrário quem deveria ter feito seria exatamente o contribuinte. Em nenhum momento este foi impedido de apresentar provas ou defesa da acusação fiscal, e, tampouco, deixou de contestar sobre aquilo que estava sendo apontado pela fiscalização<sup>1</sup>.

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

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

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

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

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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

**Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.**

(...)

---

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

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). *Grifou-se.*

Nessas circunstâncias, correta a decisão da DRJ de origem.

### **Conclusão**

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha