



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.004326/2008-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-008.915 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente MARIA LUZIA RAPHAEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

IRPF. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado(a), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente o conselheiro Paulo Cesar Macedo Pessoa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *MARIA LUZIA RAPHAEL*, contra o Acórdão de julgamento que entendeu procedente a autuação fiscal e improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo aos ano-calendário 2003, exercício de 2004, em razão de acréscimo patrimonial à descoberto.

Segundo o Acórdão recorrido (e-fls. 371 e seguintes), os fatos ocorreram pelo seguinte:

“1) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO — omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, constatando-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados e comprovados, nos meses de janeiro, abril e julho a dezembro do ano-calendário de 2003, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 268 a 275 e Fluxo Financeiro Mensal de fl. 276. Enquadramento legal: artigos 10 a 30, e §§, da Lei n.º 7.713, de 1988, arts. 10 e 2º da Lei n.º 8.134, de 1990, arts. 55, XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR1999, art. 1º da Medida Provisória n.º 22, de 2002, convertida na Lei n.º 10.451, de 2002;

2) MULTA POR FALTA DE INFORMAÇÃO DE PAGAMENTO

EFETUADO — falta de informação na declaração de ajuste anual, no quadro relação de pagamentos e doações efetuadas, de pagamentos efetuados a título de aluguel no ano-calendário de 2003, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 268 a 275. Enquadramento legal:

art. 13, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei n.º 2.396, de 1987, e arts. 930 e 967 do RIR/99 Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 135.620,36, foram aplicados multa de ofício e juros de mora regulamentares, alcançando-se com a multa regulamentar de R\$ 2.221,55 um crédito total de R\$ 326.177,90”.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. 394, a recorrente alega, em apertada síntese que não ocorreu acréscimo patrimonial, alegando que é injusto a exigência fiscal, e narrando o seguinte:

- i) Que nunca teve conta no Banco Bandeirante, que pudesse constatar o valor de R\$23.728,38, e, tampouco, adquiriu cartão de crédito junto à referida instituição;
- ii) Que o banco realizou pedido de cancelamento de registro de companhia aberto junto à CVM em 2002, e que por isso não teria como obter qualquer declaração junto à instituição extinta;
- iii) Que o valor de R\$ 23.728,38 tratava-se de uma dívida contraída junto ao Unibanco, tendo sido parcelada em 26 vezes, com o pagamento de 12 parcelas de R\$ 1.134,13 no ano-calendário de 2003;
- iv) A integralização do aumento do capital social da empresa *Luminus Games Entretenimentos Ltda.*, no valor de R\$ 500.000,00, não teria ocorrido no ano-calendário de 2003, mas apenas em 2005, quando da cessão das cotas da Interessada para um novo sócio, conforme 3ª alteração contratual e contrato de cessão de cotas juntados aos autos;
- v) A *Luminus Games Entretenimentos Ltda.* se manteve paralisada e inativa até o ano-calendário de 2005, um dos motivos pelo qual também não ocorreu a integralização do capital social, que só se efetivou em 2005;

- vi) a própria Fiscalização reconheceria que o valor teria sido integralizado no ano-calendário de 2005, inexistindo qualquer indício de que tais valores já haviam sido integralizados, não se podendo presumir como base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário de 2003 valores que a Interessada não integralizou nesse ano;
- vii) a contribuinte apresentou balancete e balanço patrimonial da empresa, bem como os registros no Livro razão e Livro Diário da empresa que fazem prova de que os lucros foram apurados e poderiam ser distribuídos, junta recibos da distribuição.
- viii) Que os recibos de doações realizadas por terceiros são válidos e eventual erro na declaração de imposto de renda dos referidos não pode ser responsabilidade da recorrente;
- ix) o valor informado no livro razão da empresa *Lumar* se refere a todo o ano-calendário de 2003, ou seja, englobaria outros períodos não podendo ser comparado com os recibos apresentados pela Interessada, que se referem somente a dois meses;
- x) Não é o contribuinte que tem que provar contra as alegações do auto de infração, uma vez que ônus da prova caberia ao fisco;
Pede a improcedência da ação fiscal.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

O recurso trata somente do acréscimo patrimonial a descoberto, de forma identificada à impugnação, da qual já na defesa apresentada à autoridade julgadora de primeira instância a recorrente não teria impugnado a multa por falta de informação de pagamento de alugueis identificado. Assim, analiso o recurso dentro dos seus limites interpostos.

DA AUTUAÇÃO

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo quando identificado o fato gerador de determinado tributo, verificando assim o montante devido, determinando a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, bem como impõe 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 conterà 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 dos fatos geradores do IR, tem a obrigação de lançar o crédito fiscal.

DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Acréscimo patrimonial a descoberto significa o incremento patrimonial não lastreado por rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, apontados na declaração de rendimentos.

A fiscalização constatou, no ano-calendário de 2003, acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de janeiro a dezembro, no valor de R\$ 326.177,90, conforme o Demonstrativo de Variação Patrimonial, e o Demonstrativo de Apuração Imposto de Renda Pessoa Física, constatando-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados e comprovado.

Nas argumentações da recorrente, pode-se constatar incompatibilidade de alegações, senão vejamos:

- i) A recorrente alega que a empresa *Luminus Games Entretenimentos Ltda.* se manteve paralisada e inativa até o ano-calendário de 2005, um dos motivos pelo qual também não ocorreu a integralização do capital social, que só se efetivou em 2005.

Inviável as alegações. As alterações de cotas societárias não constam nenhum registro formal à Junta Comercial.

- ii) Outra argumentação sem lastro de prova diz respeito à seguinte análise feita pela própria DRJ de origem, senão vejamos:

(...)

A Interessada reclama a exclusão do valor de R\$ 427.500,00 do campo das aplicações do demonstrativo de fl. 276, com o argumento de que a integralização do capital social da empresa *Luminus Games Entretenimentos Ltda.* não teria ocorrido no ano-calendário de 2003, mas apenas em 2005, conforme documentos juntados aos autos as fls. 299 a 318.

Analisando-se os elementos do processo, observa-se que em 24/03/2003 ocorreu uma alteração contratual da *Luminus Games Entretenimentos Ltda.* em que o capital social - da-empresa foi aumentado- de-R\$ 50.000,00 para-R\$ - 500.000,00 -e-a-Participação da Interessada nesse capital de R\$ 47.500,00 para R\$ 475.000,00. As cotas subscritas pela Interessada em 24/03/2003 tinham o prazo máximo de 24 meses para serem integralizadas, nos termos de fls. 306 a 308.

De acordo com a Autuada, a integralização de suas cotas teria ocorrido em 2005. Entretanto, a Interessada não esclareceu em que data, nem trouxe elementos que comprovassem que a Contribuinte integralizou suas cotas no ano-calendário de 2005.

“Para justificar seus argumentos, a Interessada juntou As fls. 302 a 305, contrato de cessão de quotas de sociedade limitada, datado de 05/08/2005, em que a Contribuinte cederia a Oscar Alejandro Marhesini 350.000 cotas da empresa *Luminus*. Em tal instrumento particular, não registrado em cartório, a Interessada, na condição de cedente, declarava que até àquela data teriam sido integralizadas apenas 10.000 cotas pelo total de R\$ 10.000,00. Ou seja, segundo o contrato de fls. 302 a 305, 465.000 cotas de propriedade da Interessada ainda não haviam sido integralizadas até 05/08/2005, passados mais de 24 meses de sua subscrição”.

Nesse ponto, observa-se uma clara contradição entre o que a Interessada afirma em sua impugnação e o que consta no contrato por ela própria anexado aos autos as fls. 302 a 305. Se a Impugnante alega que teria integralizado suas cotas em 2005, como então o instrumento particular de fls. 302 a 305 menciona que as 350.000 cotas objeto de cessão

em 05/08/2005 não teriam sido integralizadas pela Contribuinte? A Interessada estaria cedendo cotas que não teriam sido integralizadas após 24 meses de sua subscrição?.

Nesse sentido, entendo estar correta a decisão de primeira instância sobre o tema.

Quanto às alegações de doações, essas estão desacompanhadas de todas as formalidades que pudessem existir para o referido ato, não há declaração e registros na DIRPF dos doadores, ou documento idôneo ou referência de prova idônea.

Sobre a distribuição dos lucros da empresa LUMAR aduz que juntou ao feito balancete e balanço patrimonial da empresa, bem como os registros no Livro razão e Livro Diário da empresa que fazem prova de que os lucros foram apurados e poderiam ser distribuídos com a respectiva isenção. Junta recibos da distribuição.

Ocorre que não consta na sua declaração os valores citados das quais recibos juntou recibos emitidos pela Pessoa jurídica, e também não foi constado qualquer valor referente a lucros distribuídos pela LUMAR em sua DIPJ no ano de 2003, segundo consta do próprio relatório fiscal de e-fl. 284. As provas trazias ao feito são insuficientes.

Quanto a alegação de que o valor de R\$ 23.728,38 tratava-se de uma dívida contraída junto ao Unibanco, tendo sido parcelada em 26 vezes, com o pagamento de 12 parcelas de R\$ 1.134,13 no ano-calendário de 2003, também não tem como ser acatada, uma vez que inexistem provas de sua alegação. Não há comprovação que a dívida decorreria de cartão de crédito e não de outra rubrica que consta da acusação fiscal. Tanto na resposta ao fisco quanto em sede de impugnação a recorrente não obrou comprovar suas alegações. Fato esse que se repete em sede recursal. Assim não há como acolher suas justificações.

O imposto de renda e acréscimo patrimonial a descoberto tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei n.º 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.

Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 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. (...)"

Para a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto é imperativo confrontar-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos do respectivo período, sendo transportados para o mês seguinte os saldos positivos apurados no mês anterior, dentro de um mesmo ano-calendário.

Ocorre que as alegações do recorrente sem provas idôneas e sem indicações e comprovações de suas afirmações, se tornam mera alegações.

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 contribuinte, 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 fiscalização¹.

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.

(...)

¹ 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 Voluntário apresentado e NEGAR-LHE PROVIMENTO, realizando a manutenção da decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha