



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002491/2006-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-006.559 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente MUKESH CHANDRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Tributam-se, mensalmente, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

As receitas omitidas, tributadas por meio de lançamento de ofício na pessoa jurídica da qual o fiscalizado é sócio, não podem ser aceitas como origens de recursos para justificar o aumento patrimonial ou sinais exteriores de riqueza, eis que não comprovada a efetiva transferência do numerário da pessoa jurídica para a pessoa física.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e as aquisições de bens e direitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires

Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Fernanda Melo Leal e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 170/190) interposto em face do Acórdão n.º 17-28.749 (e-fls 158/165) prolatado pela DRJ São Paulo II em sessão de julgamento realizada em 18 de novembro de 2008.
2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 17-28.749

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o Auto de Infração (fls. 79/81¹) com o lançamento de imposto de renda relativo ao ano-calendário 2003 de R\$ 117.575,85, de multa proporcional de R\$ 88.181,88, e de juros de mora de R\$ 46.924,52, calculados até 31/10/2006.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 80/81²), o procedimento teve origem na apuração da seguinte infração:

Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados ou comprovados, conforme Termo de Constatação de fls. 70/74, que é parte indissociável deste Auto de Infração. Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§ da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.134/90; art. 55, inciso XIII e § único, 806 e 807 do RIR/99; art. 1º da MP 22/2002, convertida na Lei n.º 10.451/2002.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Renda Presumivelmente Consumida com Base em Sinais Exteriores de Riqueza. Omissão de rendimentos tendo em vista realização de gastos ao respaldados por rendimentos declarados/comprovados, conforme Termo de Constatação Fiscal. Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§ da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.134/90; art. 6º e §§ da Lei n.º 8.021/90; art. 9º e §§ da Lei n.º 8.846/94; art. 55, inciso XIII e § único, e 846 do RIR/99; art. 1º da MP 22/2002, convertida na Lei n.º 10.451/2002.

O contribuinte, por intermédio de seu procurador, tomou ciência pessoalmente do Auto de Infração em 14/11/2006 (fl. 79 dos autos), apresentando impugnação tempestiva em 14/12/2006, de fls. 84/92³. Alega em síntese que:

- ao analisar o demonstrativo de origem e aplicação de recursos, elaborado pelo agente fiscal, constatou que não existem valores atribuídos como rendimento do contribuinte, o que leva à equivocada conclusão de que se trata de pessoa desocupada e desprovida de renda. Todavia, o impugnante é empresário e de sua atividade advém o necessário lucro para prover sua subsistência e amparar os gastos e a variação patrimonial apontada no auto de infração;

¹ Auto de Infração: e-fls 82/84.

² E-fls. 82/83.

³ Impugnação: e-fls 87/95.

- causa espécie que os comprovantes de despesas apresentados tenham servido para elaboração do auto de infração, porém tenham sido ignorados os documentos que comprovariam a origem dos recursos;

- a empresa, cujo impugnante é sócio detentor de 99% do capital, foi objeto de fiscalização, resultando no arbitramento de receita não declarada na ordem de R\$ 641.549,23, culminando no auto de infração que foi integralmente quitado pelo impugnante;

- se referidos valores não se encontram em poder da empresa, e o contrato social prevê a distribuição dos lucros aos sócios, é certo que as despesas e o patrimônio do contribuinte têm origem nos lucros obtidos por sua atividade empresarial, cuja distribuição não está sujeita à tributação, à luz do disposto no art. 39, XXXVII do RIR/99. Para corroborar, transcreve acórdão do Conselho de Contribuintes;

- afirma que quando tributadas na pessoa jurídica, mesmo que por meio de auto de infração, os recursos percebidos pelos sócios são isentos de tributação, conforme expressa previsão legal, sob pena de caracterizar-se “bis in idem”;

- somente se poderia lavrar o auto de infração, no caso de acréscimo incompatível de patrimônio ou sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não conseguisse demonstrar a origem de seus recursos, o que não é o caso em questão;

- não logrou o agente fiscal a provar que os recursos do contribuinte tinham outra origem que não aquela comprovada ao longo da fiscalização, ônus do qual não poderia se desincumbir;

- a taxa Selic não foi criada por lei, em afronta ao princípio da legalidade insculpido no art. 150, I da CF/88;

- cita o posicionamento da Corte Especial do STJ, no sentido da impossibilidade da aplicação da taxa Selic na correção de tributos, no RESP n.º 215.881/PR;

- em face da inconstitucionalidade dos dispositivos que aplicam a Selic na correção de tributos, imperioso reconhecer-se como indevida sua aplicação no caso concreto, devendo os juros de mora serem aplicados à razão de 1% ao mês, nos termos previstos no § 1º do art. 161 do CTN.

Requer o acolhimento da impugnação, a fim de que seja declarado o cancelamento da autuação, ou não sendo este o entendimento, determinar a exclusão dos juros calculados com base na Selic, aplicando-se o disposto no § 1º do art. 161 do CTN.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 17-28.749

2.1.
segue:

Ao julgar procedente o lançamento, o acórdão recorrido tem a ementa que se

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. LUCROS
DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Tributam-se, mensalmente, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

As receitas omitidas, tributadas por meio de lançamento de ofício na pessoa jurídica da qual o fiscalizado é sócio, não podem ser aceitas como origens de recursos para justificar o aumento patrimonial ou sinais exteriores de riqueza, eis que não comprovada a efetiva transferência do numerário da pessoa jurídica para a pessoa física.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e as aquisições de bens e direitos.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 170/190), o Recorrente deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação.

3.1. As razões recursais estão subdivididas nos tópicos relacionados como se segue:

Recurso Voluntário	172/190
I - MERA INTRODUÇÃO DESCRITIVA SOBRE AS RAZÕES QUE ENSEJARAM O RECURSO VOLUNTÁRIO	172/173
II - BREVÍSSIMOS FATOS DESDE O MPF ATÉ A DECISÃO	173/175
III - PRESUNÇÃO LEGAL ILIDIDA PELO CONJUNTO PROBATÓRIO EXPRESSAMENTE ADMITIDO PELA FISCALIZAÇÃO E PELA DECISÃO	175
IV - LANÇAMENTO É ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA. RELEVÂNCIA DAS PROVAS DOCUMENTAIS.	185
V - DUPLICIDADE DE EXAÇÕES. PRIMEIRA PARTE EXIGIDA NO PROCESSO N° 19515.001968/2005-02. SEGUNDA PARTE EXIGIDA NO PROCESSO N° 19515.002491/2006-55	187
VI - DOS PEDIDOS	189/190

3.2. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls)

Demonstrado e admitido pela Fiscalização e pela Delegacia de Julgamentos que a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio e a pessoa física do contribuinte foram fiscalizadas;

Demonstrado e admitido pela Fiscalização e pela Delegacia de Julgamentos que a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio e a pessoa física do contribuinte sucumbiram em relação ao período ano-calendário de 2003;"

"Demonstrado e admitido pela Fiscalização e pela Delegacia de Julgamentos que a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio e a pessoa física do contribuinte foram autuadas sobre o mesmo período.

Conclui-se:

1. A prova oriunda da "Presunção Legal" largamente utilizada pela fiscalização foi ilidida pelos documentos anexados aos autos e corroborados pela fiscalização e pelo órgão julgador.
2. A doutrina sugere uma renovação probatória por parte da fiscalização, visto que o ônus da prova foi retransferido para o Agente Fiscal quando comprovado que a pessoa jurídica também já havia sido autuada pelo mesmo ano-calendário.
3. O Conselho de Contribuintes afastou a tributação, reiteradas vezes, quando constatada a incerteza da caracterização da infração e, ainda, quando ilidida a presunção legal.

Por estas razões, requer seja provido o recurso com a decretação de IMPROCEDENCIA do auto de infração combatido, determinando-se a extinção do débito exigido, bem como o arquivamento do processo administrativo e a correspondente baixa dos valores perante a Secretaria da Receita Federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

MÉRITO

5. Como se pode divisar, no mérito, ocorre mera insurgência do Recorrente com a utilização da sistemática do lançamento, ao sustentar que no caso particular teria havido inversão do ônus para o Fisco. Na visão do Recorrente, caberia ao Fisco demonstrar que as origens recebidas não decorriam das atividades comerciais da empresa do contribuinte.

6. Por concordar com os termos da decisão de primeira instância, por perfazer análise exauriente das questões recursais, adoto os fundamentos de tal decisão que se passa a transcrever:

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-28.749

A autuação em apreço trata de:

- (1) omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, em virtude da aquisição de bens e direitos (variação no saldo da caderneta de poupança no início e no final do ano e os pagamentos pela aquisição de dois veículos) em valores superiores aos recursos disponíveis, nos meses de 03/2003, 09/2003 a 12/2003;

- (2) omissão de rendimentos tendo em vista a realização de gastos não respaldados por rendimentos declarados/comprovados, no ano-calendário 2003, em virtude de gastos com cartões de crédito e demais pagamentos relacionados no “Demonstrativo da origem e aplicação de recursos” (fls. 75/76⁴).

O acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, como definido no inciso II do art. 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo contribuinte, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (*in* "Curso de Direito Civil", 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelecem os arts. 136, V, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916) e 332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Em adição, pontifica José Luiz Bulhões Pedreira ("Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ, 1979, pág. 806):

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso" (g.n)

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros.

Provada pelo fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. Isto é, a prova “*ex ante*”, de iniciativa do Fisco, redundará no ônus da contraprova pelo contribuinte.

Este também é o entendimento do Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CSRF), como bem exemplifica o Acórdão CSRF nº 01-0.071, sessão de 23/05/1980, do qual se destaca o seguinte trecho:

⁴ Demonstrativo da origem e aplicação de recursos - Fluxo de Caixa Mensal do ano-calendário 2003: e-fls 78/79.

“O certo é que, cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilicitude jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte.”

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada no Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), arts. 55, XIII, 806 e 807 (Leis n.ºs 4.069/1962, arts. 51, § 1º, e 52, e 7.713/1988, arts. 3º, § 4º):

Art. 55. São também tributáveis (Lei n.º 7.713/88, art. 3º, § 4º);

(...)

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.

(...)

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio. (Lei n.º 4.069/1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado, conforme Acórdãos emanados do Conselho de Contribuintes, a seguir colacionados:

“PROVA - A tributação de acréscimo patrimonial não justificado pelo total dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, só pode ser elidida por meio de prova em contrário.” (Ac. 106-12485, sessão de 23/01/2002)

“VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - PROVA DOS RECURSOS - O afastamento da variação patrimonial a descoberto somente é possível se há prova inequívoca do ingresso dos recursos.” (Ac. 106-12203, sessão de 19/09/2001)

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida mediante prova em contrário.” (Ac. 102-42582, sessão de 12/12/1997)

Feitas estas considerações de cunho geral, passa-se à análise das questões de mérito levantadas pelo contribuinte em sua impugnação.

Dos rendimentos isentos e não tributáveis - distribuição de lucros.

Em relação ao alegado recebimento de distribuição de lucros da empresa Restaurante Chandra e Boutique Govinda, cujos valores não foram considerados pela

fiscalização no fluxo de caixa, consta no Termo de Constatação Fiscal (fls. 70/74) que da análise do livro caixa apresentado, a auditoria fiscal verificou que o fiscalizado não recebeu nenhum pagamento de rendimento da referida pessoa jurídica, que pudesse ser considerado isento. Em vista disso, o contribuinte foi reintimado a apresentar os comprovantes da origem de recursos e dos pagamentos efetuados sem, no entanto, juntar qualquer comprovante da efetiva transferência dos numerários, o que resultou na apuração da variação patrimonial a descoberto.

Há que se lembrar que na Declaração de Ajuste Anual/2003 (fls. 8/10), entregue em 25/04/2004, foi informado apenas o valor de R\$ 593,62 recebidos a título de rendimentos isentos e não-tributáveis, já considerados pela fiscalização quando da elaboração do Demonstrativo da Origem e Aplicação de Recursos (fls. 75/76).

O impugnante alegou que o recebimento dos lucros restou comprovado pelo fato de a empresa, da qual é sócio, ter sido autuada por omissão de receitas e que essas deveriam ser consideradas automaticamente distribuídas ao sócio, querendo com isso justificar como origem dos recursos, isentos de tributação, seus gastos de pessoa física. Contudo, o fato de o impugnante ter concordado com essa omissão de receitas e, por conseguinte, quitado o auto de infração, mesmo que prevista a distribuição de lucros no contrato social, não é suficiente para comprovar que houve efetivamente a transferência dos valores da pessoa jurídica para a física.

Reitere-se que a prova, em se tratando de variação patrimonial a descoberto, é do contribuinte, por presunção legal.

Veja-se que o RIR/1999, em seu art. 206, considera sem incidência de tributação os valores pagos ao titular ou sócio da microempresa ou da empresa de pequeno porte, salvo os que corresponderem a *pro labore*, aluguéis ou serviços prestados, ou seja, aqueles valores que comprovadamente foram pagos aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica.

Por seu lado o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 23 de dezembro de 1977, base legal do art. 923 do RIR/1999, determina que os lançamentos contábeis devem estar sempre amparados por elementos que não deixem margem a dúvida quanto à consistência da operação e somente faz prova a favor da empresa a escrituração mantida com observância das disposições legais dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. De acordo com o que consta dos autos, o livro caixa apresentado não provou que o fiscalizado recebeu pagamento oriundo de rendimento da pessoa jurídica que pudesse ser considerado isento. Como já dito o ônus da prova é do contribuinte.

A distribuição de lucros, por se tratar de importância expressiva, por precaução, deveria estar cercada de elementos seguros de provas que demonstrassem a efetividade da operação, como, por exemplo, pela transferência bancária, por pagamentos por meio de cheque nominal com o consequente depósito em conta do sócio, ou outros meios que normalmente são utilizados nessas operações. Portanto, não havendo comprovação documental suficiente da distribuição de lucros por parte do sócio, não há como acatar tais valores como origem de recursos.

Deve ser reiterado que o afastamento da variação patrimonial a descoberto somente seria possível se houvesse prova inequívoca do ingresso de recursos, o qual não se verificou no presente caso, visto que não há qualquer comprovação documental

de que tenha havido a efetiva distribuição dos lucros, com a transferência de valores da pessoa jurídica para o contribuinte no curso do ano-calendário de 2003.

(...)

Portanto, pelas informações constantes do Termo de Constatação Fiscal, acima transcrito, pelo não cumprimento da legislação comercial e fiscal, e pela não apresentação de qualquer outro documento que demonstre o efetivo recebimento dos lucros, pelo impugnante, os valores não poderão ser considerados como origem de recursos na planilha de variação patrimonial.

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-28.749

7. Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles