



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720331/2012-30
ACÓRDÃO	2402-013.008 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO SILVA JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos declarados pelo contribuinte, conforme sejam tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o Recurso Voluntário, não se apreciando as alegações de (i) existência de retiradas (lucros ou dividendos excedentes ao valor da base de cálculo do imposto) e (ii) caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%, vez que não foram levadas ao conhecimento e apreciação do julgador de primeira instância, representando, pois, inovação recursal e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/JFA, consubstanciada no Acórdão 09.58-762 (p. 231), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 187) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: (i) acréscimo patrimonial a descoberto (omissão de rendimentos).

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 196), defendendo, em síntese, a improcedência do lançamento fiscal, vez que os documentos apresentados são legais idôneos, cabendo ao Fisco o ônus da prova (e não o inverso).

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 09.58-762 (p. 231), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade, uma vez que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Por expressa disposição do Decreto nº 70.235, de 1972, na impugnação do lançamento o contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas documentais que possuir.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, eis que existentes na notificação de lançamento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exercesse o direito do contraditório e da ampla defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos declarados pelo contribuinte, conforme sejam tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 255), esgrimindo suas razões recursais nos seguintes pontos, em síntese:

(i) existência de retiradas (lucros ou dividendos excedentes ao valor da base de cálculo do imposto);

(ii) improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que *os comprovantes relativos à aquisição de Bens, Comprovação de Dívida e ônus e Gastos Apurados, por si próprios*

são capazes de satisfazer toda a demanda solicitada e cancelar imediatamente o Auto de Infração;
e

(iii) caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas:

Das Matérias Não Conhecidas

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: (i) acréscimo patrimonial a descoberto (omissão de rendimentos).

O Contribuinte, em sede de impugnação (p. 196), defende, em síntese, a improcedência do lançamento fiscal, vez que os documentos apresentados são legais idôneos, cabendo ao Fisco o ônus da prova (e não o inverso).

Por sua vez, em seu apelo recursal (p. 255), o Contribuinte expõe suas teses de defesa nos seguintes pontos:

(i) existência de retiradas (lucros ou dividendos excedentes ao valor da base de cálculo do imposto);

(ii) improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que *os comprovantes relativos à aquisição de Bens, Comprovação de Dívida e ônus e Gastos Apurados, por si próprios são capazes de satisfazer toda a demanda solicitada e cancelar imediatamente o Auto de Infração;*
e

(iii) caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%.

Como se vê, analisando-se as razões de defesa deduzidas em sede de recurso voluntário em cotejo com aquelas apresentadas na impugnação, verifica-se que houve inovação por parte do Contribuinte em relação às seguintes matérias: (i) existência de retiradas (lucros ou dividendos excedentes ao valor da base de cálculo do imposto) e (ii) caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%.

De fato, é flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matérias preclusas em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo

sido examinadas pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória das matérias em destaque suscitadas no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações serem afastadas por se referirem as matérias não impugnadas no momento processual devido.

Da Alegação de Improcedência do Lançamento em face da Documentação Apresentada

No que tange à alegação recursal de improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que *os comprovantes relativos à aquisição de Bens, Comprovação de Dívida e ônus e Gastos Apurados, por si próprios são capazes de satisfazer toda a demanda solicitada e cancelar imediatamente o Auto de Infração*, considerando que tal argumento de defesa em nada difere daquele apresentado em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo

de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa neste particular, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

MÉRITO

No que tange à forma de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, dentre os dispositivos citados no Auto de Infração, interessam para o exame que se propõe, os que a seguir se transcrevem:

Lei. 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.***
[negritei]

(...)

*§ 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 incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*** [negritei]

Lei 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.

(...)

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;

(...)

De acordo com os artigos transcritos, a partir de 1º de janeiro de 1989, o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, na medida em que os rendimentos - incluídos neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados - e ganhos de capital são percebidos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

Além da exteriorização da omissão de rendimentos, o levantamento de que se trata propicia o arbitramento da renda omitida e, conseqüentemente, a apuração do montante do tributo devido. Constitui-se, pois, em ato integrante da atividade de lançamento, que por ser atividade vinculada (CTN, art.142, parágrafo único), deve ser exercida estritamente dentro da lei.

A análise patrimonial realizada confrontou os recursos com as aplicações, ambos de acordo com os elementos apurados no curso da ação fiscal.

Conforme detalhado no TVF de fls. 174/184, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e esclarecimentos referentes às suas obrigações tributárias relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física do Exercício 2009 / Ano-Calendário 2008.

Após análise da documentação apresentada, a Fiscalização elaborou o Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial e Financeira, onde os Recursos e Desembolsos do contribuinte resultaram ou em *saldo positivo acumulado*, que foi aproveitado como Recurso no mês seguinte, ou quando *negativo*, em *valores a tributar*, pois indicavam Acréscimo Patrimonial/Gastos a Descoberto, por omissão de rendimentos.

O citado Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial e Financeira, às fls. 172/173, detalha as origens e as aplicações dos recursos, mês a mês, referentes ao ano-calendário de 2008, que resultou em Variação Patrimonial a Descoberto nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, novembro e dezembro, nos valores mencionados anteriormente.

Perfeito o procedimento utilizado pela Fiscalização na apuração do imposto devido relativamente à omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto.

Cabe, ainda, considerar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao

contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

Assim, muito embora admitam prova em contrário, as presunções *juris tantum* dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de refutá-las. Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979 - pág.806, José Luiz Bulhões Pedreira sintetiza com muita clareza essa questão:

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.

Dessa forma, não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, mas a lei, especificamente a Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º. O entendimento do impugnante acerca desse tema é equivocado.

Frise-se que cabe ao contribuinte, se pretende refutar a presença da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, provar por meio de documentação hábil e idônea que tais valores tiveram origem em rendimentos declarados, conforme sejam tributáveis, isentos/não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados exclusivamente na fonte.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada, ainda, no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999), art. 55, XIII, e arts. 806 e 807:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

(...)

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 nº 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.” [negritei]

À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda informada e os dispêndios e aplicações realizados pelo contribuinte. Ocorrendo diferenças negativas, quando são verificadas despesas e/ou aplicações, sem cobertura dos rendimentos declarados, cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificar o acréscimo patrimonial com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Feitas estas considerações de cunho geral, analisam-se a seguir as alegações específicas da defesa, na ordem e títulos em que foram trazidos pelo impugnante.

ITEM D DE Nº 1 – VEÍCULOS – AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS

Que o Autuado deixou de comprovar a aquisição do bem, Veículo VW/Fox 1.0, ano/modelo 2006/2007, placa DTQ 1440, cor preta, valor R\$ 26.500,00, e o Veículo VW/GASELLE, ano/modelo 1974/1974, placa CME 1455, cor bege, valor R\$ 35.000,00, sendo que o no dia em que ele compareceu à Fazenda Pública, levou os documentos que comprovam a compra do bem, não deixando de esclarecer o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011.

Daí os motivos e fundamentos fáticos levados a esmo neste Auto de Infração não padecerem de razão.

Mediante o Termo de Início de Fiscalização, às fls. 4/5, lavrado em 13/4/2011, o fiscalizado foi intimado a apresentar diversos documentos, **listados de 1 a 11**, relativamente ao IRPF/2009 (AC2008). No **item 5** constou exatamente o seguinte:

5- Comprovar através de nota Fiscal e/ou recibo e/ou certidão do DETRAN, datas e valores de aquisição e alienação, de veículos/embarcações/aeronaves. Caso tenha adquirido através de consórcio/leasing, comprovar os pagamentos através de carnê ou extrato da administradora. [negritos do original]

No Termo de Constatação e de Retenção de Documentos, à fl. 7 (acompanhado da documentação de fls. 8/32), lavrado em 24/5/2011, **assinado pela autuante e pelo fiscalizado**, registrou-se o que segue:

O contribuinte supra identificado compareceu nesta repartição em atendimento parcial ao Termo de Início de Fiscalização, referente ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – Ano-calendário 2008 / Exercício 2009. [grifo do original]

Somente foram apresentados documentos referentes ao item 10 do Termo de Início, os quais serão posteriormente conferidos e analisados. [destaquei]

(...)

Foi solicitada prorrogação de prazo para atendimento integral do Termo de Início de Fiscalização. Fica concedido o prazo suplementar até 14/06/2011 para apresentação dos elementos faltantes.

(...)

Em 29/6/2011, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal, à fl. 33 (acompanhado da documentação de fls. 34/59), **assinado pela autuante e pelo procurador4 do fiscalizado**, registrando o que segue:

O contribuinte supra identificado compareceu nesta repartição em atendimento parcial ao Termo de Início de Fiscalização, referente ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – Ano-calendário 2008 / Exercício 2009. [grifo do original]

Foram apresentados documentos referentes aos itens 01, 04 e 06 do Termo de Início, os quais serão posteriormente conferidos e analisados.

Quanto aos itens 02, 03 e 07, o representante legal do contribuinte informou que não há documentos pertinentes a apresentar.

Quanto aos itens 05, 08 e 09, foi solicitada prorrogação de prazo para apresentação dos mesmos. [destaquei]

Fica concedido prazo suplementar até 12/07/2011 para apresentação dos elementos faltantes.

Como não houve manifestação do contribuinte, foi lavrado em 13/07/2011 o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011, às fls. 60/61, a saber:

Em 29/06/2011, o contribuinte supra identificado, através de seu representante legal, compareceu nesta repartição em atendimento parcial ao Termo de Início de Fiscalização, referente ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – Ano-calendário 2008 / Exercício 2009. [grifo do original]

*Naquela oportunidade foi concedida prorrogação de prazo até **12/07/2011** para apresentação dos documentos faltantes referentes aos itens 05, 08 e 09 do Termo de Início. [negrito do original]*

Transcorrido o prazo concedido, nenhum documento ou esclarecimento relativo aos itens acima foi apresentado. [negrito do original]

*Assim sendo, no exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (...) **INTIMAMOS V. Sa., no prazo de 05 (cinco) dias, a partir do recebimento deste, a apresentar os documentos e/ou esclarecimentos especificados abaixo, referentes ao Imposto de Renda Pessoa Física do Ano-Calendário 2008 / Exercício 2009:*** [destaques do original]

*1- Comprovar através de nota Fiscal e/ou recibo e/ou certidão do DETRAN, **datas e valores de aquisição e alienação, de veículos/embarcações/aeronaves.** Caso tenha adquirido através de consórcio/leasing, comprovar os pagamentos através de carnê ou extrato da administradora. [negrito do original]*

(...)

Devidamente cientificado deste Termo/Intimação em 14/7/2011, conforme AR de fl. 63, por ele assinado, o fiscalizado não retornou aos presentes autos.

De posse da documentação apresentada parcialmente pelo contribuinte e de outros documentos coletados pela autuante, no exercício de sua função, foi lavrado em 23/2/20125 o Termo de Verificação Fiscal de fls. 174/184, no qual constou, dentre outras justificativas, a que segue (fl. 177):

D) Aquisição de Bens e Direitos:

1) Veículos:

O contribuinte informou na Declaração de Bens e Direitos, do exercício 2009 / ano-calendário 2008, os seguintes saldos para veículos:

	31/12/2007	31/12/2008
Veículo VW/FOX 1.0 ano/mod 2006/2007, placa DTQ 1440, cor preta	0,00	26.500,00
Veículo VW/GASELLE ano/mod 1974/1974, placa CME 1455, cor bege	0,00	35.000,00

Através do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011, intimamos o contribuinte a comprovar tais aquisições.

Até a presente data, o contribuinte não apresentou os documentos correspondentes.

*Assim sendo, estas aquisições foram consideradas por esta Fiscalização como “dispêndios” na análise da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte do ano-calendário de 2008, sendo alocadas no mês de **dezembro**, por ser este o mês mais favorável ao contribuinte no cômputo final dos dados (Código Tributário Nacional, art. 112).*

[todos os destaques do original]

Não resta dúvida, pela sequência em que os fatos ocorreram, que o fiscalizado efetivamente não apresentou a documentação requerida pela autuante, relativa à aquisição dos veículos, não-obstante as diversas intimações e prorrogações de prazo para tanto.

Não se confirmou a afirmativa trazida pelo contribuinte, em sua defesa, de que teria atendido à Intimação Fiscal. Tampouco, na fase impugnatória, o interessado trouxe a necessária documentação comprobatória dessas aquisições. Nesse sentido, vale repetir o art. 16, inciso III, do Decreto 70.235, de 1972, que estabelece a necessidade de a impugnação “**mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir**”. [negritei]

Mantém-se, pois, o trabalho fiscal, por seus corretos fundamentos.

ITEM D DE Nº 2 – IMÓVEL – AQUISIÇÃO DE BENS E DIREITOS

Que o Autuado deixou de comprovar a aquisição do bem, 1 Casa n. 5B, do Condomínio Vila Romana, situada na Rua Atanásio Soares, 2.101, no município de Sorocaba, no estado de São Paulo, sendo que no dia em que ele compareceu à Fazenda Pública, levou os documentos que comprovam a compra do bem, não deixando de esclarecer o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011.

Daí os motivos e fundamentos fáticos levados a esmo neste Auto de Infração não padecerem de razão.

Mediante o Termo de Início de Fiscalização, às fls. 4/5, lavrado em 13/4/2011, o fiscalizado foi intimado a apresentar diversos documentos, **listados de 1 a 11**, relativamente ao IRPF/2009 (AC2008). No **item 6** constou exatamente o seguinte:

6- Apresentar escritura pública, contrato particular, contrato de financiamento e comprovantes mensais de pagamento, discriminando e comprovando datas e valores referentes à aquisição e alienação de bens imóveis, assim como direitos. [destaques do original]

No Termo de Constatação e de Retenção de Documentos, à fl. 7 (acompanhado da documentação de fls. 8/32), lavrado em 24/5/2011, **assinado pela autuante e pelo fiscalizado**, registrou-se o que segue:

O contribuinte supra identificado compareceu nesta repartição em atendimento parcial ao Termo de Início de Fiscalização, referente ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – Ano-calendário 2008 / Exercício 2009. [grifo do original]

Somente foram apresentados documentos referentes ao item 10 do Termo de Início, os quais serão posteriormente conferidos e analisados. [destaquei]

(...)

Foi solicitada prorrogação de prazo para atendimento integral do Termo de Início de Fiscalização. Fica concedido o prazo suplementar até 14/06/2011 para apresentação dos elementos faltantes.

(...)

Em 29/6/2011, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal, à fl. 33 (acompanhado da documentação de fls. 34/59), **assinado pela autuante e pelo procurador do fiscalizado**, registrando o que segue:

O contribuinte supra identificado compareceu nesta repartição em atendimento parcial ao Termo de Início de Fiscalização, referente ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – Ano-calendário 2008 / Exercício 2009. [grifo do original]

*Foram apresentados documentos referentes aos itens 01, 04 e **06** do Termo de Início, os quais serão posteriormente conferidos e analisados. [destaquei]*

(...)

Conforme assinalado, o atendimento foi parcial, inclusive em relação ao item 06. **Ocorre que dentre a documentação apresentada pelo fiscalizado, às fls. 34/59, nenhuma se refere ao imóvel situado na Rua Atanásio Soares, 2.101, Casa N.5B, Condomínio Vila Romana, Sorocaba, SP.**

Dando prosseguimento à ação fiscal, a Divisão de Fiscalização IV, da DEFIS/São Paulo/SP, houve por bem oficiar o Quarto Serviço de Notas de Sorocaba/SP, o que fez mediante o Ofício/GAB/Nº 100, de 18/4/2011, à fl. 91, solicitando o fornecimento de cópias das Escrituras lavradas naquele Tabelionato, nas quais figure como adquirente ou alienante o Sr. Fernando Silva Júnior (ora impugnante). Nesse Ofício houve citação expressa do imóvel mencionado anteriormente. Em atendimento, o Sr. Tabelião enviou a cópia da respectiva Escritura, anexada às fls. 96/98.

Diante disso, esse item específico não constou do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011, às fls. 60/61.

Assim é que no Termo de Verificação Fiscal de fls. 174/184, lavrado em 23/2/20127, justificou-se, dentre outros itens, o que segue (fl. 177):

2) Casa N.5B do “Condomínio Vila Romana”, situada na Rua Atanásio Soares, 2.101, Sorocaba/SP, matrícula nº 131.750. [grifo do original]

O contribuinte informou na Declaração de Bens e Direitos, do exercício 2009 / ano-calendário 2008, a aquisição deste imóvel por R\$ 80.000,00.

Através do Termo de Início de Fiscalização, intimamos o contribuinte a apresentar escritura pública, contrato de financiamento e comprovantes mensais de pagamento, discriminando e comprovando datas e valores referentes à aquisição de bens imóveis.

Até a presente data o contribuinte não apresentou os documentos correspondentes.

*De acordo com os documentos recebidos por esta Fiscalização, provenientes do 4º Tabelião de Notas de Sorocaba/SP, constatamos que o contribuinte adquiriu este imóvel em **06/11/2008** pelo valor de **R\$ 80.000,00**, conforme correspondente escritura pública. [negrito do original]*

Assim sendo, esta fiscalização considerou e computou esta aquisição como “dispêndios” na análise da variação patrimonial do contribuinte, conforme consta da correspondente escritura pública.

Como visto, a Escritura Pública confirmou o dispêndio de R\$ 80.000,00 efetuado pelo contribuinte com a aquisição do já mencionado imóvel e por ele lançado na DAA/2009. A autoridade fiscal apenas alocou tal gasto no mês de novembro de 2008 no Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial e Financeira, às fls. 172/173, em conformidade com a citada Escritura Pública.

Correto, portanto, o procedimento fiscal.

ITEM E – DÍVIDAS E ÔNUS REAIS

O Autuante declara ainda que tem como Dívidas e Ônus Reais os empréstimos feitos com o Sr. Daniel Gianfratti no valor de R\$ 200.000,00, Sílvia Pimenta dos Santos no valor de R\$ 240.000,00 e com a empresa Petromais Distribuidora de Petróleo Ltda no valor de R\$ 250.000,00.

Daí os motivos e fundamentos fáticos levados a esmo neste Auto de Infração não padecerem de razão.

Na DAA/2008 (AC2007), no quadro Dívidas e Ônus Reais, de fato constam essas dívidas. Este assunto está esclarecido de forma cristalina no TFV de fls. 174/184, senão vejamos.

(...)

Entretanto, na Declaração de Ajuste do Exercício 2009 / Ano-calendário 2008, no quadro Dívidas e Ônus Reais, não constam quaisquer informações, indicando, assim, que tais dívidas foram quitadas durante o ano-calendário de 2008.

Assim sendo, através do Termo de Início de Fiscalização, intimamos o contribuinte a discriminar e comprovar mensalmente cada empréstimo acima contraído, bem como o seu respectivo pagamento/quitação, apresentando

documentação hábil e idônea correspondente (contrato de empréstimo, cheque nominal e/ou comprovante de depósito, Notas Promissórias).

(...)

Com relação aos empréstimos contraídos com Daniel Gianfratti (R\$ 200.000,00), Sílvio Pimenta dos Santos (R\$ 240.000,00) e empresa Petromais (R\$ 250.000,00), o contribuinte apresentou somente os Contratos de Mútuo, contraindo os empréstimos em outubro de 2007.

Embora regularmente intimado pelo Termo de Início, o contribuinte não apresentou documentação bancária hábil e idônea comprovando datas e valores referentes à quitação de tais empréstimos. [destaques do original]

Entretanto, analisando os Contratos de Mútuo verificamos que os mesmos têm previsão contratual para a quitação durante o ano-calendário de 2008, das quantias emprestadas. [destaque do original]

Assim sendo, esta Fiscalização considerou que os Contratos de Mútuo foram quitados, conforme disposição contratual de cada um, a saber:

Mutuante	data do contrato	Valor R\$	Quitação
Daniel Gianfratti	25/10/2007	200.000,00	uma única parcela em 20/04/2008, acrescido IGPM e juros de 12% ao ano = R\$ 223.919,27
Sílvio Pimenta dos Santos	10/10/2007	250.000,00	uma única parcela em 10/06/2008, acrescido IGPM e juros de 12% ao ano = R\$ 295.509,08
Petromais	01/10/2007	250.000,00	duas parcelas fixas e iguais de R\$ 125.000,00, a partir de março/2008, repassadas até o 10 dia útil

Os valores apurados por esta Fiscalização, acima descritos, foram considerados como “dispêndios” na análise da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte.

Resta claro que o interessado efetivamente teve esses dispêndios, durante o AC 2008, nas datas apontadas pela autuante. Portanto, nenhum reparo a ser feito no trabalho fiscal.

ITEM F – GASTOS APURADOS

O Autuante (sic) pediu por várias vezes junto à instituição financeira o informe de rendimento referente a toda sua movimentação financeira referente ao ano-calendário em questão, sendo que só foi possível depois que o autuante (sic) assinou uma procuração junto à fiscalização federal autorizando a solicitação através da Secretaria da Receita Federal.

Daí os motivos e fundamentos fáticos levados a esmo neste Auto de Infração não padecerem de razão.

Com relação a este item, a Fiscalização, igualmente, deixou bastante claro seu procedimento no TVF de fls. 174/184. Foram consolidados diversos dispêndios realizados pelo autuado, durante o AC 2008, os quais ele não foi capaz de infirmar. E assim permaneceu na fase impugnatória. A seguir, a transcrição do TVF:

Os gastos realizados pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2008, apurados por esta Fiscalização, foram compilados e considerados mensalmente como “dispêndios” na análise da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte, sendo que esclarecemos o que segue:

1) Gastos com Cartão de Crédito: [destaque do original]

*Através do **Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011**, intimamos o contribuinte a apresentar documentação hábil e idônea comprovando os valores pagos a título de cartões de crédito. [destaque do original]*

O contribuinte não apresentou quaisquer documentos relativos ao item acima intimado.

Assim, a fim de apurarmos os gastos efetuados com cartões de crédito, foi emitida a Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira – RMF – encaminhada à respectiva Instituição Financeira.

Em atendimento à Requisição e de conformidade com o artigo 6º da Lei Complementar nº 105 de 10/01/2001 e regulamentada pelo Decreto nº 3.724 de 10/01/2001, recebemos os dados referentes aos gastos realizados com cartões de crédito no ano-calendário de 2008.

Os gastos realizados com cartões de crédito (fl. 170), apurados por esta Fiscalização, foram considerados “dispêndios” e utilizados para análise da Evolução Patrimonial e Financeira do contribuinte no ano-calendário de 2008.

2) Demais Gastos Apurados – ITBI: [destaque do original]

Esta Fiscalização considerou e computou como “dispêndios” na análise da Evolução Patrimonial e Financeira os valores pagos (fl. 170) a título de ITBI na aquisição da casa situada na Rua Atanásio Soares, 2.101, Sorocaba/SP, e do lote 39, quadra 05, Rua 03, Refúgio Rio Juquiá, Juquiá/SP, conforme consta das respectivas escrituras remetidas pelo Tabelião de Notas de Sorocaba e Juquiá.

3) Arbitramento de Gastos com a Manutenção de Bens – Lei 8.846/94: [destaque do original]

*Através do **Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011**, intimamos o contribuinte a apresentar documentação hábil e idônea comprovando os valores pagos a título de impostos e gastos com a manutenção de bens móveis e imóveis. [destaque do original]*

Através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01/2011 lavrado em 13/07/2011, com ciência em 14/07/2011, o contribuinte foi notificado de que, caso não apresentasse a documentação acima solicitada, seria considerado como gasto a título de impostos e manutenção de bens, 10% (dez por cento) do valor declarado de cada bem de propriedade ou posse do contribuinte, conforme disposto no artigo 9º e parágrafos da Lei 8.846/94.

Transcorrido o prazo concedido, o contribuinte não apresentou os documentos solicitados.

*Sendo assim, esta Fiscalização considerou, como **Gastos Apurados, 10%** (dez por cento) do valor declarado/apurado, referente a cada **veículo e imóvel** do contribuinte, conforme disposto no artigo 9º e parágrafos da Lei 8.846/94. [destaque do original]*

Elaboramos o Demonstrativo (fl. 171), denominado “Arbitramento de Gastos”, discriminando para cada bem o gasto apurado por esta Fiscalização. O gasto apurado foi considerado como “dispêndio” e utilizado para análise da Evolução Patrimonial e Financeira, sendo alocado no mês de dezembro, por ser esta forma mais benéfica ao contribuinte no cômputo final dos dados (artigo 112 do Código Tributário Nacional).

Conforme relatado pela autuante, a emissão de RMF encontra amparo legal na legislação a que se fez referência.

Igualmente, não assiste razão ao impugnante, o qual, sequer apresentou contradição fundamentada e comprovada acerca desse trabalho fiscal, devidamente justificado e comprovado pela autuante. O peticionário se manteve, novamente, no campo das meras alegações.

Nada a reparar no procedimento fiscal, cujo TVF fala por si só.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A autoridade fiscal, em nenhum momento disse que os documentos que foram apresentados pelo impugnante eram inidôneos, mas, sim, que não comprovavam, em sua totalidade, as informações constantes da DAA/2009, objeto de fiscalização, ou que não eram hábeis para o mister. A idoneidade e/ou má-fé do contribuinte não foi a tônica do trabalho de auditoria. Acaso tal situação tivesse sido constatada pela autoridade fiscal, certamente a penalidade aplicada seria outra, ou seja, de 150%. Haveria, inclusive, a Representação Fiscal Para Fins Penais. E nada disso ocorreu.

Na relação processual tributária compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e esse não a faz - porque não pode ou porque não quer - é lícito concluir que as operações questionadas foram realizadas com recursos à margem da tributação.

O requerente transcreveu em sua impugnação, fl. 200, duas ementas de determinados julgados. Não-obstante ele não ter mencionado a origem desses julgados, deve ser esclarecido que esses ensinamentos, bem assim as lições de tributaristas/doutrinadores, a despeito de sua inestimável validade como fonte de consulta, não hão que ser tomados como normas complementares da legislação tributária, nos moldes estabelecidos pelo art. 96 do CTN, em função da inexistência de ato legal que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Contudo, melhor se amoldam à presente situação os seguintes Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, dentre inúmeros outros:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis 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. (Ac. CARF nº 280-2002.701, Sessão de 18/02/2014).

IRPF. OMISSÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Para que se possa contraditar um lançamento fundado em omissão decorrente de variação patrimonial a descoberto, é necessário que o contribuinte demonstre, documentalmente, a origem dos recursos utilizados nas aplicações efetuadas. Meras alegações, desacompanhadas da documentação que as suportem, não podem ser acolhidas para demonstrar a origem de recursos que suportariam os dispêndios que originaram o lançamento assim apurado. (Ac. CARF 2102-003.248, Sessão de 22/01/2015).

Quanto às decisões do Poder Judiciário, essas surtem os efeitos nelas previstos apenas em relação às partes envolvidas, não podendo ser estendidas a terceiros, estranhos ao processo judicial, excetuando-se as inconstitucionalidades declaradas pelo Supremo Tribunal Federal – STF, nos termos do Decreto nº 2.346, de 13 de outubro de 1997, e as decisões do STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ, com efeito vinculante para a RFB, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, hipóteses que se não aplicam aos presentes autos.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, o Contribuinte não trouxe aos autos, junto com o recurso voluntário apresentado, qualquer documento com vistas a comprovar suas alegações.

Como cediço, o contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

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 art. 37 desta Lei.

Neste esboço, não tendo o Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar as suas razões de defesa, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, não se apreciando as alegações de (i) existência de retiradas (lucros ou dividendos excedentes ao valor da

base de cálculo do imposto) e (ii) caráter confiscatório da multa aplicada no percentual de 75%, vez que não foram levadas ao conhecimento e apreciação do julgador de primeira instância, representando, pois, inovação recursal e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior