



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.723147/2011-97
ACÓRDÃO	2102-003.658 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULO AFONSO COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FATO GERADOR. DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA.

O fato gerador do IRPF, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de acréscimo patrimonial a descoberto, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

Os acréscimos patrimoniais a descoberto, apurados mensalmente a partir do fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, são tributados na declaração de ajuste anual.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Uma vez fundamentado o lançamento tributário, é ônus do sujeito passivo carrear aos autos os elementos comprobatórios das circunstâncias que pretende fazer prevalecer no processo administrativo, sob pena de manutenção da exigência fiscal.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

É válida a incidência sobre débitos tributários de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

(Súmula CARF nº 4)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

No contencioso administrativo fiscal, a diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Débora Fofano dos Santos (substituta integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa e Cleberson Alex Friess (Presidente). Ausente o conselheiro José Marcio Bittes, substituído pela conselheira Débora Fofano dos Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 09-59.684, de 12/05/2016, prolatado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 500/516).

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) nos lançamentos por Acréscimo Patrimonial a Descoberto rege-se pelas regras do imposto sujeito ao ajuste anual, considerando-se ocorrido o fato gerador no dia 31 de dezembro de cada ano calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO ANUAL.

A partir da edição da Lei nº 8.134/1990, o imposto de renda pessoa física é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são auferidos, por isso devem ser apurados mês a mês, devendo o somatório percebido durante todo o ano calendário submeter-se ao ajuste anual do IRPF.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.

A contabilidade faz prova contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando escriturados sem qualquer vício extrínseco ou intrínseco, desde que confirmados por outros subsídios. Inteligência do artigo 226 do Código Civil.

INTERPRETAÇÃO BENIGNA

Não há que falar em interpretação benigna prevista no art. 112 do CTN quando não está presente nenhuma hipótese prevista em seus incisos.

PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APLICABILIDADE.

Constatado o descumprimento de obrigação tributária pelo contribuinte, a autoridade fiscal, nos termos do artigo 142 do CTN, tem o dever legal de exigir o crédito tributário com os acréscimos legais previstos em Lei, sendo incontroverso que não cabe à autoridade fiscal qualquer discricionariedade relativa à aplicação da multa de ofício, muito menos discutir sua constitucionalidade/legalidade. Os juros calculados pela taxa SELIC são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do § 1º do artigo 161 do CTN, artigo 13 da Lei n.º 9.065/95 e artigo 61 da Lei n.º 9.430/96.

DILIGÊNCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância somente determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências/perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Impugnação Improcedente

Extrai-se dos autos que foi lavrado Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativamente aos meses de março/2006 e dezembro/2006, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em razão de omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto (fls. 420 e 469/475).

Ciente do lançamento fiscal, em 13/12/2011 a pessoa física impugnou o auto de infração no dia 09/01/2012 (fls. 476 e 480).

Em síntese, o contribuinte apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário (fls. 480/492):

(i) decadência dos fatos geradores anteriores a 13/12/2006, tendo em conta a tributação mensal decorrente da variação patrimonial, assim como a contagem do prazo decadencial com fulcro no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN);

(ii) inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, visto que não foi efetivada a integralização do capital, no valor de R\$ 3.960.000,00, na empresa Ativo Alimentos Exportadora e Importadora Ltda;

(iii) em atenção ao princípio da eventualidade, a aplicação da presunção de omissão de rendimentos sob a atividade rural deve respeitar a tributação máxima à alíquota de 5,5%; e

(iv) a Taxa Selic é inaplicável em matéria tributária.

Intimado da decisão de piso em 28/07/2016, o contribuinte apresentou recurso voluntário no dia 24/08/2016 (fls. 518/519 e 520).

Após breve relato dos fatos, o recorrente repisa os argumentos da impugnação para cancelamento do lançamento fiscal, sem acréscimo relevante de fundamentos (fls. 520/536).

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Decadência

Inicialmente, alega o recorrente a decadência do crédito tributário referente a fatos geradores anteriores a 13/12/2006, considerando que a ciência do auto de infração se efetivou no dia 13/12/2011.

Pois bem.

Dentre outros dispositivos, a apuração do imposto de renda fundada em acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados encontra fundamento no art. 55, inc. XIII, c/c art. 83, inc. I, do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores:

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, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

(...)

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

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

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

(...)

(Destaquei)

Como regra geral no País, a tributação dos rendimentos da pessoa física deve ser medida a partir do conjunto da renda auferida durante o ano-calendário, independentemente dos pagamentos realizados a título de antecipação, em atendimento aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

A tributação mensal, isolada e/ou definitiva, no mês do recebimento dos rendimentos, deixando de utilizar a tabela progressiva para incidir alíquotas fixas ou diferenciadas, constitui um critério excepcional, com hipóteses expressamente delimitadas na legislação tributária, tais como em aplicações financeiras e ganhos de capital.

O recurso voluntário afirma que a omissão de rendimentos com base na variação patrimonial a descoberto se submete à apuração mensal. Para tanto, menciona a regra do art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, segundo a qual:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

(...)

A despeito da redação da Lei nº 9.430, de 1996, o texto não contempla um comando expresso de tributação exclusiva ou definitiva dos rendimentos no mês do crédito pela instituição financeira, com alíquota específica ou diferenciada, tampouco uma data de vencimento da obrigação tributária distinta da regra geral.

Os rendimentos serão considerados auferidos no mês em que o crédito foi efetuado pela instituição bancária na conta da pessoa física e serão tributados com base na tabela progressiva vigente naquele período.

Tal como na omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, o legislador não previu uma sistemática de tributação diferente para o acréscimo patrimonial a descoberto, estando sujeito à aplicação da tabela progressiva, que conduz ao ajuste anual, momento que se dá a apuração definitiva do imposto.

Vale dizer, o fato gerador do imposto de renda aperfeiçoa-se no último dia do ano civil, em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, quando se completa o ciclo da disponibilidade econômica ou jurídica da pessoa física. Essa é a data de ocorrência do fato gerador (art. 116 do CTN).

No caso de depósitos bancários, o entendimento consolidado no âmbito deste Tribunal Administrativo é representado no verbete abaixo reproduzido:

Súmula CARF nº 38:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Da mesma forma, em que pese a apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto, a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, a tributação definitiva ocorrerá na declaração anual de ajuste, em conjunto com os demais rendimentos tributáveis, ou seja, o fato gerador se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário.

Nesse sentido, a firme jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):¹

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

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005 IRPF.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APD. FATO GERADOR ANUAL.

Rendimentos apurados a partir de Acréscimo Patrimonial a Descoberto são classificados como rendimentos tributáveis e, neste sentido, sujeitam-se à declaração de ajuste anual, possuindo fato gerador complexivo que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No presente caso, o auto de infração é relativo ao ano-calendário de 2006, considerando-se ocorrido o fato gerador, portanto, em 31/12/2006. Tendo em conta que a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se no dia 13/12/2011, não há que se falar em decadência do crédito tributário, segundo o prazo quinquenal do § 4º do art. 150 do CTN ou qualquer outra regra de contagem.

Mérito

(i) Acréscimo Patrimonial a Descoberto

O recurso voluntário contesta especificamente a quantia de R\$ 3.980.000,00, relativa à aquisição de cotas de capital da empresa Ativo Alimentos Exportadora e Importadora LTDA, da qual o contribuinte é sócio.

O valor foi incluído pela autoridade fiscal como dispêndio/aplicação de recursos para o mês de março/2006, na linha descrita com a denominação de “Aquisição de Bens/Direitos”, conforme Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa (fls. 420).

Alega o recorrente que a autuação fiscal foi lastreada, tão-somente, no instrumento de alteração contratual de aumento de capital social da empresa, cuja integralização, efetivamente, não aconteceu.

Pois bem.

Com base no instrumento particular de alteração contratual, datado de 14/03/2006, consta que o contribuinte foi admitido como sócio e, ao mesmo tempo, ocorreu o aumento das quotas de capital de R\$ 20.000,00 para R\$ 3.980.000,00, através de integralização

¹ Acórdão nº 9202-008.802, de 24/06/2020. Relatora conselheira Rita Eliza Reis Costa Bacchieri.

pelo novo sócio do montante de R\$ 3.960.000,00, totalmente em moeda corrente nacional (fls. 32/34).

Após a elevação do capital social da empresa para R\$ 4.000.000,00, o novo sócio passou a deter 99,50% das quotas, exercendo, isoladamente, a administração da sociedade limitada (Cláusula Segunda e Cláusula Nona).

Durante a ação fiscal, em resposta ao Termo de Intimação, o contribuinte afirmou o aumento de capital no instrumento de alteração contratual se tratava de um dado meramente contábil, pois não tinha ocorrido a integralização do capital social. A propósito, na sua declaração de ajuste anual (DIRPF/2007), informou “capital a integralizar”, no valor de R\$ 3.960.000,00, na Ficha de “Dívidas e Ônus Reais” (fls. 06 e 28/29).

Diante dos fatos apurados, aparentemente contraditórios, a autoridade fiscal diligenciou junto à empresa Ativo Alimentos Exportadora e Importadora LTDA, oportunidade que foi disponibilizada a escrituração contábil referente ao ano-calendário de 2006 (fls. 429/431 e 455/460).

Extrai-se dos Livros Diário e Razão, no dia 21/03/2006, um lançamento a débito na Conta “Caixa” 1.1.1.01.001, no montante de R\$ 3.960.000,00, em contrapartida ao lançamento a crédito na Conta “Capital Subscrito”, chaves 701637 e 701921, com o seguinte histórico “Valor referente à integralização de capital, conforme alteração contratual nº 02, registrado na Junta Comercial do Estado do Pará” (fls. 456 e 458/459).

A fiscalização destacou a entrada de numerário pela existência de saldo remanescente na Conta “Caixa” de R\$ 1.123.500,73, ao final do trimestre de 2006, o que reforça a movimentação do dinheiro e descaracteriza a alegação de valor meramente contábil para a importância de R\$ 3.960.000,00 (fls. 460).

Além disso, os dados sobre capital social integralmente realizado constam da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), na Ficha 37 A – Passivo – Balanço Patrimonial, relativa ao ano-calendário de 2006, entregue pela empresa no dia 05/12/2007 (fls. 433/454).

Então, os elementos juntados aos autos são sérios e convergentes, e ganham, ao final, força probatória acerca da efetiva integralização em moeda corrente do capital social pela pessoa física, no mês de março/2006, no total de R\$ 3.960.000,00.

Como bem ressaltou a decisão recorrida, não é plausível acreditar que a pessoa jurídica escriturou em seus livros contábeis, assim como declarou na DIPJ/2007, fatos que não correspondam à realidade.

A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado no processo administrativo fiscal.

Do lado da administração tributária, a autoridade lançadora carrou prova documental da contabilização pela empresa da integralização do capital social, com respaldo em escrituração contábil revestida das formalidades legais.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova dos fatos nelas registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza (art. 26, “caput”, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Em contrapartida, a alegação do recorrente se sustenta unicamente nas informações unilaterais prestadas na sua DIRPF/2007.

Caberia ao recorrente, por meio da linguagem de provas, demonstrar que o capital subscrito na empresa Ativo Alimentos Exportadora e Importadora Ltda, no valor de R\$ 3.960.000,00, não foi integralizado pelo sócio.

A princípio, como sócio majoritário e administrador da sociedade, não haveria dificuldade de fazer prova documental a seu favor, com base em extratos bancários da empresa e/ou quaisquer outros documentos válidos, tornando claro e evidente o erro dos registros na escrita contábil e fiscal, tal como alegou.

Afinal, de acordo com a tradicional distribuição do ônus probatório, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, compete ao autuado demonstrar a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintos do direito ao lançamento do crédito tributário.²

Propõe o recorrente a intimação da sociedade empresarial para comprovação da efetiva entrada dos recursos financeiros, através de depósito bancário.

Entretanto, a diligência fiscal, ou a baixa dos autos à unidade de origem, não tem como finalidade produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

Com efeito, é atribuição do interessado demonstrar os fatos que tenha alegado por meio de documentação idônea e hábil, sob pena de manutenção do lançamento fiscal (art. 28, do Decreto 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Também esclarece a decisão de piso que não há garantia que todos os extratos bancários do recorrente foram disponibilizados à fiscalização, relativamente ao ano-calendário de 2006, tampouco foram juntados ao processo administrativo (fls. 424/425).

E mesmo com os extratos de todas as contas bancárias de titularidade do contribuinte, o que se admite por mera concessão dialética, seria imprescindível o interessado desconstituir a prova contábil da aquisição de quotas de capital da empresa Ativo Alimentos

² 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.

Exportadora e Importadora Ltda, no total de R\$ 3.960.000,00, mediante desembolso de recursos financeiros.

Há fortes elementos de convicção que dão lastro ao lançamento fiscal, vinculados à movimentação financeira lançada na contabilidade da sociedade.

Ao mesmo tempo, não há dúvida objetiva sobre fato jurídico tributário e/ou capitulação legal que enseje a aplicação do art. 112 do CTN, dispositivo que legitima a interpretação mais favorável ao contribuinte em relação às normas tributárias de caráter punitivo.

Em suma, não cabe reforma a decisão de piso.

(ii) Tributação Máxima de 5,5%

Em pedido subsidiário, o recorrente solicita a aplicação da alíquota de 27,5% sobre a base de cálculo de 20% da receita, resultando na tributação máxima de 5,5%, levando em consideração que as atividades exercidas pelo contribuinte, passíveis de auferimento de receitas, são aquelas provenientes da atividade rural.

Sem razão. O pedido não encontra respaldo na legislação.

Como visto, a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto ocorre no encerramento de cada ano-calendário, juntamente com os demais rendimentos percebidos submetidos ao ajuste anual.

A legislação fiscal não estabelece forma diferenciada de tributação, de sorte a presumir que a origem dos rendimentos decorrentes da variação patrimonial a descoberto seja fruto do exercício da atividade rural declarada.

Ademais disso, o exercício da atividade rural, declarado pelo contribuinte na DIRPF/2007, não exclui a possibilidade de omissão de rendimentos tributáveis de outras atividades ou negócios não declarados, ainda que não habituais.

Então, seria necessário o recorrente comprovar materialmente que os recursos financeiros utilizados na integralização do capital social estão vinculados à atividade rural. Todavia, essa prova documental se mostra incompatível com a própria tese de defesa de que não houve integralização das quotas da sociedade no período.

(iii) Inaplicabilidade da Taxa Selic

Nesse ponto, alega o recurso voluntário que é incabível, para atualização de tributos, a aplicação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), ante a sua natureza e ausência de lei que determine a utilização no direito tributário.

Sem razão.

Quanto aos juros incidentes sobre o valor original do crédito tributário, utiliza-se a taxa referencial Selic, reconhecida válida para fins tributários, nos termos do verbete nº 4 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Conclusão

Ante o exposto, voto para rejeitar a decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess