



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10437.721217/2015-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.244 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente JORGE JOSE DA COSTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

FATO GERADOR COMPLEXIVO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. DECADÊNCIA.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas é complexo e, portanto, para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto, ocorre apenas no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física suplementar decai em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, sendo que tal regra apenas se aplica aos casos em que tenha ocorrido pagamento antecipado do imposto e não tenha sido constatada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. PRESUNÇÃO. APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA INDICADA NAS DECLARAÇÕES. INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO.

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

A legislação de regência autoriza a criação da presunção para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto, sendo que, em casos tais, a autoridade fiscal deve comprovar primeiramente que houve acréscimo no patrimônio do contribuinte que supera o valor dos rendimentos comprovadamente recebidos e que, portanto, as aplicações são incompatíveis com a renda declarada, de modo que o ônus de provar a inexistência da omissão de rendimento passa a ser do contribuinte.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário, por tratar de temas sobre os quais não se instaurou o litígio administrativo. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo aos anos-calendário 2010 e 2011, constituído em decorrência da apuração *Omissão de Rendimentos caracterizada pelo Acréscimo Patrimonial à Descoberto*, do que resultou na formalização da exigência fiscal no montante total de R\$ 4.700.252,89, sendo que R\$ 2.233.801,45 correspondem à cobrança do imposto suplementar, R\$ 791.100,35 são relativos à incidência dos juros de mora e R\$ 1.675.351,09 dizem respeito à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

Conforme se pode observar do *Termo de Verificação Fiscal* juntado às fls. 218/237, a autoridade fiscal informou que no dia 01.07.2012, por meio da internet, o ora recorrente entregou *Declarações de Ajuste Anual – DAA* retificadoras dos anos-calendário 2008, 2010 e 2011 e que tal procedimento seria um tanto normal se não fosse a absurda variação nos valores patrimoniais, os quais, aliás, encontram-se discriminados na tabela reproduzida abaixo:

Ano	Patrimônio em 31/12	Variação %	Variação R\$
2003	522.531,17		
2004	537.182,47	10%	50.651,30
2005	506.892,80	- 12%	- 66.289,67
2006	574.850,00	13%	67.957,20
2007	641.335,00	12%	66.485,00
2008 ORIGINAL	581.335,00	- 10%	- 60.000,00
2008 RETIFICADORA	581.335,00	- 10%	- 60.000,00

2008 RETIFICADORA	11.670.285,00	1.720%	11.028.950,00
2009	676.485,00	- 94%	- 10.993.800,00
2010 ORIGINAL	776.485,00	13%	100.000,00
2010 RETIFICADORA	11.733.781,38	1.635%	11.057.296,38
2011 ORIGINAL	11.748.795,54	0%	15.014,16
2011 RETIFICADORA	11.748.795,54	0%	15.014,16

A autoridade fiscal apontou que a *Declaração de Ajuste Anual* do ano-calendário 2010, entregue em 26.04.2011, confirma o patrimônio informado na DAA do ano-calendário 2009 no montante de R\$ 676.485,00, sendo que na DAA retificadora do ano-calendário 2010, entregue em 01.07.2012, o ora recorrente acabou incluindo, em especial, os seguintes bens e direitos que não constavam na DAA do ano-calendário de 2009:

- (i) Código 63 – Créditos com PF e PJ e valores de posse do declarante no montante de R\$ 10.930.000,00, em 31.12.2009 e R\$ 8.730.000,00, em 31.12.2010; e
- (ii) Código 97 – Aplicação em Previdência Privada Complementar – VGBL – HSBC no valor de R\$ 2.211.775,00, em 31.12.2010.

A autoridade autuante informou, ainda, que a DAA original do ano-calendário 2011, entregue em 25.04.2012, ratifica o patrimônio declarado em 31.12.2010 no valor de R\$ 776.485,00, sendo que na DAA retificadora, entregue em 01.07.2012, o ora recorrente incluiu, em especial, os seguintes bens e direitos que não constavam na Declaração original:

- (i) Código 63 – Créditos com PF e PJ e valores de posse do declarante no montante de R\$ 8.730.000,00, em 31.12.2010 e R\$ 3.050.000,00, em 31.12.2011;
- (ii) Código 97 – Saldo de Previdência Privada Complementar – VGBL – HSBC no valor de R\$ 6.035.790,97, em 31.12.2011, ou seja, aplicou R\$ 3.824.015,97 (R\$ 6.035.790,97 – R\$ 2.211.775,00); e
- (iii) Código 51 – Aplicou na empresa JC Fox Invest. Adm. Ltda o valor de R\$ 1.000.000,00, utilizado para compra de imóvel.

No que tange à origem dos valores lançados a título de *Dinheiro em Caixa e Crédito com diversas pessoas físicas e jurídicas e valores em poder do declarante*, a autoridade fiscal acabou dispondo que no ano-calendário 2009 o ora recorrente havia informado em sua DAA, código 63 – *Dinheiro em poder do declarante*, em 31.12.2009, o valor de R\$ 300.000,00, bem assim que na DAA original do ano-calendário 2010 o recorrente registrou, em 31.12.2010, saldo final no valor de R\$ 700.000,00, restando-se perceber, pois, que houve um acréscimo de R\$ 400.000,00, sendo que em 01.07.2012 a *Declaração de Ajuste Anual* do ano-calendário 2010 foi retificada e aqueles valores que haviam sido informados em 31.12.2009 e 31.12.10 foram alterados para R\$ 10.930.000,00 e 8.730.000,00, respectivamente.

De acordo com a autoridade fiscal, o referido acréscimo de R\$ 10.930.000,00 não teve origem comprovada, posto que não ocorreram alienações de bens em períodos anteriores e tampouco foram realizadas outras transações ou foram verificadas sobra de recursos plausíveis que pudessem gerar tal disponibilidade financeira e que, portanto, pudessem justificar a origem dos valores tais quais retificados.

Todavia, a autoridade concluiu que o valor declarado como “*Crédito em diversas PF e PJ e valor em poder do declarante*” na DAA do ano-calendário 2010 no respectivo montante de R\$ 10.930.000,00, informado na coluna “Situação em 31/12/2009”, não existia de fato, assim como o valor de R\$ 8.730.000,00, registrado na coluna “Situação em 31/12/2010”, sendo que a desconsideração do valor de R\$ 8.730.000,00 repercutiu na DAA do ano-calendário 2011. Com efeito, nenhum valor declarado a título de “*Crédito em diversas PF e PJ e valor em poder do declarante*” ou “*Dinheiro em caixa*” foi considerado para fins de apuração da variação patrimonial à descoberto verificada nos anos-calendário 2010 e 2011.

E, aí, a autoridade lançadora acabou considerando a origem dos recursos com base em todos os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas a partir dos informes de rendimentos constantes das *Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte* – DIRF da Prefeitura do Município de Itapecerica da Serra/SP e da D.B.B Distribuidora de Bebidas Barricão Ltda., bem como de acordo com as informações indicadas nas *Declarações de Ajuste Anual* dos anos-calendário 2010 e 2011, prestadas pelo próprio contribuinte, sendo que os saldos bancários do início do mês – HSBC foram considerados como origem para fins de apuração da variação patrimonial à descoberto, enquanto que foram considerados como aplicações os fatos geradores discriminados às fls. 229/234

Ao final, a autoridade constatou, portanto, que houve omissão de rendimentos consubstanciada a partir da apuração de excessos de aplicações sobre as origens ocorridas nos anos-calendário 2010 e 2011, conforme se verifica dos *Demonstrativos de Variação Patrimonial* juntados às fls. 242/247 a partir dos quais foram apurados os valores abaixo discriminados a título de *Omissão de Rendimentos caracterizada pelo Acréscimo Patrimonial à Descoberto*:

Fato Gerador	Valor Tributável em R\$
30.03.2010	R\$ 11.265,73
30.05.2010	R\$ 19.296,04
30.07.2010	R\$ 31.379,35
30.08.2010	R\$ 363.774,18
30.09.2010	R\$ 42.693,41
30.11.2010	R\$ 606.210,93
31.12.2010	R\$ 1.188.447,32
TOTAL	R\$ 2.263.066,96
28.02.2011	R\$ 28.818,47
30.03.2011	R\$ 21.831,58
30.04.2011	R\$ 42.157,99
30.07.2011	R\$ 6.714,72
30.08.2011	R\$ 7.033,04
30.09.2011	R\$ 34.620,34
30.11.2011	R\$ 13.404,95
30.12.2011	R\$ 5.705.266,31
TOTAL	R\$ 5.859.847,40

E, aí, com base em tais informações, a autoridade lavrou o respectivo Auto de Infração com fundamento nos artigos 37, 38, 55, inciso XIII e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, combinado com o artigo 1º, incisos IV e V e parágrafo único da Lei n. 11.482/07, tendo apurado o imposto de renda suplementar nos

montantes de R\$ 622.343,11 e R\$ 1.611.458,04, cujos montantes correspondem, respectivamente, aos anos-calendário 2010 e 2011.

Com efeito, o ora recorrente foi notificado da autuação em 13.10.2015 (fls. 362/363) e apresentou Impugnação de fls. 368/372, suscitando, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Da matéria de fato e de Direito:

- Que o demonstrativo realizado através das planilhas de aplicações feitas nos anos em exame não considerou todos os saldos anteriores declarados pelo impugnante nas *Declarações de Ajustes Anuais* apresentadas regularmente;
- Que os valores declarados devem ser considerados nos Demonstrativos de Apuração do Aumento Patrimonial não Justificados, sob pena de nulidade do procedimento fiscal; e
- Que os valores declarados anteriormente devem ser considerados como recursos nos anos seguintes, conforme entendimento da Administração Tributária.

(ii) Do Aumento Patrimonial à Descoberto:

- Que o aumento patrimonial à descoberto não equivale a omissão de rendimentos e que, tratando-se, pois, de presunção de omissão de rendimento, deve estar baseado em fatos incontestáveis;
- Que os valores constantes das *Declarações de Ajuste Anual* não podem ser desprezados com a presunção de não existência, já que se trata de presunção um tanto subjetiva realizada pelo agente fiscal; e
- Que a presunção baseada em outra presunção não tem base para o lançamento do imposto de renda como se houvesse omissão de rendimentos, já que deixaria de ser considerada como presunção legal.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 384/390, a 2ª Turma da DRJ de Belém entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário tal qual exigido, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Lançamento de Ofício. Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Sinais Exteriores de Riqueza, quando não acobertado por rendimentos tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e isentos ou não tributáveis, devidamente comprovados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, o ora recorrente foi devidamente notificado da decisão de 1ª instância em 17.01.2018 (fls. 395) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 398/404, formalizado em 16.02.2018 (fls. 396/397), sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que o recorrente sustenta as seguintes alegações:

- (i) Decadência (fls. 400/402):
 - Que a fiscalização apurou fatos geradores correspondentes aos anos-calendário 2010 e 2011, sendo que o Auto de Infração, por sua vez, foi lavrado em 28.09.2015; e
 - Que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a regra de decadência que deve ser aplicada é aquela prevista no artigo 150, § 4º do CTN, de modo que fatos geradores anteriores a 28 de setembro de 2010 encontram-se decaídos.
- (ii) A Utilização de Precedentes como forma de Aplicação Jurisprudencial para a Solução do Litígio (fls. 402):
 - Que a DRJ desconsiderou os precedentes que foram levantados na impugnação, os quais sustentavam a tese do contribuinte quanto a indevida utilização da presunção de um fato como base de lançamento do imposto de renda pessoa física;
 - Que o acórdão não demonstra haver previsão legal para utilização de presunção como forma de se imputar a ocorrência de acréscimo patrimonial à descoberto;
 - Que, de acordo com o princípio da legalidade estrita, somente na hipótese de previsão legal é que é permitido utilizar a presunção como forma de imposição tributária, sendo que o ônus probatório aí é do Fisco; e
 - Que o Auto de Infração deve ser cancelado em razão da indevida utilização da presunção como forma de cobrar tributos.
- (iii) Redução da Multa de Ofício de 75% para 20%. Aplicação do artigo 59 da Lei n. 8.383/91 (fls. 403):
 - Que a multa no percentual de 75% ofende os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, já que é desmedida e elevada, mormente quando existe outra norma menos onerosa prevista no artigo 59 da Lei n. 8.383/91; e
 - Que a aplicação da norma menos gravosa está plenamente de acordo com o princípio da legalidade estrita, de modo que a autoridade judicante de 2ª instância pode proceder à redução da multa de ofício de 75% para 20% de acordo com os artigos 112 do CTN e 59 da Lei n. 8.383/91.
- (iv) A Imputação Inadequada do Acréscimo Patrimonial à Descoberto (fls. 403/404):

- Que não foi demonstrado no TVF que o aumento patrimonial foi superior ao total de rendimentos declarados para fins de imputação do artigo 55, XIII do RIR/99;
- Que, na verdade, diante da exposição fiscal, o que se poderia cogitar seria a omissão de rendimentos que não foi comprovada a origem, conforme determina o artigo 42 da Lei n. 9.430/96, já que o Fiscal narra que o contribuinte declarou que recebeu uma quantia em dinheiro no valor de R\$ 10.930.000,00 a título de “crédito com diversas PF e PJ e valores em poder do declarante”, sendo que, no caso, a autoridade aplicou o artigo 55, XIII do RIR/99 quando, pela descrição da conduta, deveria ter aplicado o artigo 42 da Lei n. 9.430/96; e
- Que o Auto de Infração deve ser cancelado em virtude da inadequação da descrição da conduta.

Com base em tais alegações, o recorrente requer, cumulativamente e alternativamente, que o recurso seja julgado procedente para que a decadência seja reconhecida, bem assim para que a multa de 75% seja reduzida para 20% e, por fim, que o Auto de infração seja cancelado em virtude da inadequação legal da conduta descrita.

Pois bem. Antes de adentrar na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação, o recorrente não apresentou quaisquer alegações sobre a suposta *decadência* e tampouco formulou quaisquer razões de discordância acerca da *aplicação da multa no percentual de 75%*.

A questão da *decadência* será enfrentada oportunamente, já que, ainda que não tenha sido formulada quando da apresentação da peça impugnatória, é bem verdade que se trata de matéria de ordem pública que, a rigor, antecede a apreciação do mérito e pode ser reconhecida de ofício. A propósito, note-se que o poder dado pela lei ao julgador para, na instância recursal, examinar, de ofício, as questões de ordem pública não arguidas pelas partes não se insere no conceito de efeito devolutivo em sentido estrito, mas decorre do efeito translativo que é inerente aos recursos, de modo que a mera interposição tempestiva do recurso possibilita que o julgador conheça de tais matérias e, sendo o caso, decreta, de ofício, as nulidades que lhes são inerentes.

Diferentemente, não há como se conhecer das razões de discordância a respeito da *aplicação da multa de ofício no patamar de 75%*, que, no entendimento do recorrente, deve ser reduzida ao patamar de 20% de acordo com os artigos 112 do CTN e 59 da Lei n. 8.338/91.

Ora, se tal matéria não foi impugnada e não foi objeto de debate por parte da autoridade julgante de 1ª instância, não poderia ter sido suscitada em sede de recurso voluntário, porquanto apenas as matérias previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade julgante revisora. Eis aí o efeito devolutivo dos recursos, que, sob o ponto de vista da profundidade, permite que a autoridade julgadora investigue todos os fatos relacionados apenas com as matérias impugnadas e as quais, por conseguinte, foram objeto de debate, restando-se perceber, portanto, que a devolução está relacionada com a matéria impugnada e não com a abrangência do recurso em si.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 17 do Decreto n. 70.235/72 considera que não é lícito inovar na postulação recursal para questionar matéria que não foi originariamente deduzida quando do oferecimento da impugnação. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

Tendo em vista os objetivos, competência e natureza dos órgãos jurisdicionais de segundo grau, bem como a sistemática processual vigente, se o contribuinte deixa de contestar no todo ou em parte alguns dos itens objeto da autuação quando deveria fazê-lo perante a autoridade judicante de primeiro grau, não poderá dirigir-se à instância *ad quem* e solicitar que aquela matéria não questionada oportunamente na fase impugnatória seja, agora, analisada em fase recursal, uma vez que tal matéria encontra-se processualmente preclusa.

E, aí, tratando-se de matéria processualmente preclusa, decerto que este Tribunal não poderá conhecê-la, porque, se o fizer, estará afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. Logo, se o contribuinte não contesta, oportunamente, alguma das exigências feitas pelo Fisco, não poderá mais fazê-lo em sede de recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836, Conselheira Relatora Dayse Fernandes Leite. Sessão de 06.06.2011. Publicado em 06.06.2011)."

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio:

"MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469, Conselheira Relatora Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Sessão de 27.11.2018. Publicado em 11.12.2008).

NULIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. CARF. COMPETÊNCIA RECURSAL.

1. A fase litigiosa se instaura com a impugnação.
2. Às instâncias julgadoras compete o julgamento de matérias controversas, no limite em que impugnadas.
3. À segunda Seção do Carf cabe processar e julgar tão somente recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação relativa à matéria de sua.
4. Preclusão consumativa é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente.

(Processo n. 14474.000313/2007-81. Acórdão n. 2301-005.674, Conselheiro Relator João Bellini Júnior. Sessão de 02.10.2018. Publicado em 14.11.2018).”

Portanto, entendendo que as razões de discordância a respeito da *aplicação da multa de ofício no patamar de 75%* não devem ser aqui conhecidas, uma vez que se trata de matéria que não foi suscitada em sede de impugnação e, por conseguinte, não foi objeto de debate por parte da autoridade judicante de 1ª instância. Trata-se, isso sim, de matéria nova que se encontra processualmente preclusa nos termos do artigo 17 do Decreto n. 70.235, e que, portanto, não deve ser conhecida pela autoridade judicante de 2ª instância.

Passo, agora, a examinar as demais questões que devem ser conhecidas e apreciadas, iniciando, pois, pela análise da alegação de suposta *decadência* parcial do crédito tributário aqui discutido.

1. Da alegação de decadência parcial do crédito tributário

De início, note-se que para que se possa aferir com precisão o acréscimo patrimonial supostamente havido pelos contribuintes no instante exato determinado pelo legislador, é necessário dimensionar e quantificar, por um lado, as rendas, os proventos ou os lucros e considerar, noutro giro, as despesas e os custos. Somente se pode constatar se houve ou não acréscimo patrimonial quando se realiza uma comparação entre os fatos ocorridos em um determinado período de tempo, daí por que o patrimônio do contribuinte deve ser considerado antes e depois do respectivo aumento.

É que a renda tributável não pode ser apurada apenas a partir da consideração de elementos de efeito positivo (ou aumentativo) no patrimônio do contribuinte. Todos os ingressos e saídas verificados em um determinado período de tempo devem ser computados no intuito de se apurar, ao final, se o saldo é positivo ou negativo. É por isso que a doutrina especializada tem entendido que a renda que deve ser tributada é a *renda líquida*. É como pensa Bruno Capelli Fulginiti¹:

“A expressão ‘renda’ corresponde ao valor da mutação patrimonial que se qualifica como acréscimo de seus elementos, e não a simples mutação, isoladamente considerada, ou a permutação de elementos do patrimônio. Aí reside a diferenciação definitiva fundamento do conceito de renda. Dito de outro modo, ‘renda’ é o *resultado positivo* obtido após a consideração de todas as entradas e todas as saídas verificadas no patrimônio de um contribuinte em determinado período de tempo. Esta é a razão pela qual se afirma que a renda tributável é apenas *renda líquida*, isto é, o resultado de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos. Operações realizadas em um mesmo período devem ser consideradas em conjunto. Se de uma resultou acréscimo, mas de outras resultou decréscimo, o resultado, positivo ou negativo, há de ser resultante dessa soma algébrica. Assim, o Imposto de Renda não deve atingir o patrimônio do contribuinte, mas as respectivas mutações patrimoniais verificadas em dado período de tempo. A mensuração do acréscimo patrimonial deve levar em consideração não apenas os rendimentos do contribuinte, mas também os gastos necessários à produção desse rendimento. Quer isso dizer, nas palavras de Roque Carrazza, que a renda não se confunde com rendimento: enquanto este corresponde a qualquer ganho, isoladamente considerado, a renda é excedente de

¹ FULGINITI, Bruno Capelli. Deduções do Imposto de Renda: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 41-42.

riqueza apurado pelo contribuinte, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção.”

Nesse contexto, note-se que ainda que a Lei n. 7.713/88 tenha pretendido encampar a chamada tributação em “bases correntes” mensal ao definir em seu artigo 2º que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”, decerto que o respectivo imposto não se confirmou como devido de forma mensal. A lei traduzia a intenção da administração tributária em acabar com a sistemática das *Declarações de Ajuste Anual*, o que, de fato, não foi o que aconteceu. De todo modo, é de se reconhecer que o imposto de renda devido mensalmente pelas pessoas físicas se refere aos recolhimentos que devem ser realizados de forma antecipada.

Posteriormente, foi publicada a Lei n. 8.134/90, cujo artigo 2º estabelece que “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.”² E ainda que o legislador continue por determinar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, decerto que tal norma não pode ser interpretada literalmente. O que o dispositivo determina não é que ocorra a incidência imediata do IRPF sobre o recebimento de rendimentos. O preceptivo legal consagra, isso sim, o critério de disponibilidade econômica como um marco a ser considerado para que cada elemento da base de cálculo do gravame seja levado em consideração.

Apesar da literalidade constante do artigo 2º da Lei n. 7.713/88 e artigo 2º da Lei n. 8.134/90, não seria correto afirmar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos são percebidos. Na realidade, o que se pode concluir é que os rendimentos são levados em conta para fins de apuração da base de cálculo do imposto no momento em que são percebidos. Portanto, o saldo do imposto a pagar ou restituir na *Declaração de Ajuste Anual* será apurado mediante aplicação da tabela progressiva anual sobre a base de cálculo apurada, de modo que apenas com a apuração anual do imposto é que é possível conferir se o contribuinte é devedor ou credor da Fazenda Nacional.

Quer dizer, a tributação do acréscimo deve ser realizada em conjunto com os demais rendimentos indicados na *Declaração de Ajuste Anual*, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. É nesse sentido que prescreve o parágrafo único do artigo 55 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99. Confira-se:

“Decreto n. 3.000/99

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):

[...]

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.” (grifei).

Portanto, o fato gerador do Imposto de Renda de Pessoas Físicas para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo *Acréscimo Patrimonial à Descoberto* ocorre no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, haja vista que a apuração de eventuais omissões de rendimentos deve ser realizada em conjunto com os demais rendimentos

² Essa previsão é reproduzida no artigo 2º, § 2º do Decreto n. 3.000/99.

tributáveis indicados na *Declaração de Ajuste Anual*, os quais submeter-se-ão, pois, à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual.

Considerando que o fato gerador do IRPF para fins de apuração de omissão de rendimentos ocorre no dia 31 de cada ano-calendário, resta-nos, agora, verificar se, de fato, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN se aplica à hipótese dos autos, sendo que por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF³, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, tal exame deve ser realizado à luz do entendimento firmado no Recurso Especial n. 973.733/SC, julgado sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, cuja tese restou firmada nos seguintes termos:

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento e não houver comprovação de dolo fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do CTN, sendo essa, portanto, a hipótese dos autos, haja vista que tanto há comprovação de que houve pagamento antecipado a título de imposto de renda retido na fonte, conforme se pode observar das *Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário 2010 e 2011* e a partir dos *Demonstrativos da Variação Patrimonial* colacionados às fls. 246/247, como também não há qualquer comprovação de que dolo, fraude ou simulação.

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado no sentido de que o fato gerador do IRPF é complexo e, portanto, ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano, sendo que, em casos tais, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN apenas se aplica nas hipóteses em que há comprovação de pagamento antecipado a título de IRPF e desde que não haja comprovação de fraude, dolo ou simulação. Confirma-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

[...]

(Processo n. 13.116.002.686/2007-01. Acórdão n. 2201-005.059, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 14.03.2019. Publicado em 04.04.2019).

³ Cf. RICARF. Art. 62. (omissis). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

[...]

(Processo n. 19647.013453/2004-61. Acórdão n. 2401-006.080, Conselheiro Relator Rayd Santana Ferreira. Sessão de 12.03.2019. Publicado em 08.04.2019)".

Na hipótese dos autos, verifique-se que o fato gerador do IRPF relativo ao ano-calendário 2010 ocorreu apenas em 31.12.2010, sendo que o contribuinte foi devidamente intimado da lavratura do Auto de Infração em 13.10.2015, conforme se pode observar dos documentos de fls. 362/363. Por essas razões, entendo que a suposta decadência parcial do crédito tributário tal qual formulada não deve ser aqui acolhida uma vez que o fato gerador do IRPF para fins de apuração de *Acréscimo Patrimonial à Descoberto* ocorre apenas em 31.12.2010, de modo que a lavratura do respectivo Auto de Infração e a correspondente intimação do contribuinte poderia ocorrer até 31.12.2015.

2. Da utilização dos precedentes e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que corrobora sua tese quanto à *indevida utilização de presunção de um fato como base de lançamento do IRPF e que, portanto, não há previsão legal para utilização da presunção como forma de se imputar a ocorrência do acréscimo patrimonial à descoberto*, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do CTN⁴, porque não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

⁴ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do CTN prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V

DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no **caput** dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, entendo que também nesse ponto não assiste razão ao recorrente, porque, como bem dispôs a autoridade judicante de 1ª instância, os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do CTN e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do CTN.

3. Da configuração do Acréscimo Patrimonial à Descoberto

Impende destacar, aqui, que a omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto foi apurada com fundamento nos artigos 37, 55, inciso XIII e parágrafo único, 806 e 807, os quais transcrevo abaixo:

“Decreto n. 3.000/99

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

[...]

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;

[...]

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

[...]

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, de 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.” (grifei).

Conforme se pode verificar da leitura dos dispositivos legais supracitados, todo contribuinte do imposto de renda está sujeito a comprovar, por meio de documentos idôneos e esclarecimentos, a origem dos rendimentos auferidos e as alterações em seu patrimônio na hipótese em que é intimado a fazê-lo. Portanto, não restam dúvidas de que a própria legislação de regência autoriza a criação da presunção para fins de apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto.

Muito embora a apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo *Acréscimo Patrimonial à Descoberto* seja considerada como presunção legal que, a propósito, acaba invertendo a ordinária atribuição do ônus probatório, não há como ignorar o fato de que cabe ao Fisco, primeiramente, demonstrar e comprovar que houve um acréscimo no patrimônio do contribuinte que supera o valor dos rendimentos comprovadamente recebidos. Somente nas hipóteses em que a autoridade fiscal desincumbe-se desse dever é que o ônus de provar a inexistência da omissão de rendimento é que passa a ser do contribuinte, porque, do contrário, a exação carecerá de amparo legal.

É nesse sentido que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1996

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA. O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

Recurso negado.”

(Processo n. 11543.000484/2001-65. Acórdão n. 2202-002.671, Conselheiro Relator Antonio Lopo Martinez. Sessão de 14.05.2014. Publicado em 03.06.2014).” (grifei).

Na hipótese dos autos, é bem verdade que a autoridade lançadora não só demonstrou como comprovou todas as aplicações incompatíveis com a renda indicada pelo recorrente nas *Declarações de Ajuste Anual* dos anos-calendário 2010 e 2011, conforme se pode verificar tanto dos fatos descritos nas fls. 229/234 quanto dos *Demonstrativos de Variação Patrimonial* juntados às fls. 242/247, sendo que em nenhum momento o ora recorrente apresentou qualquer documento que pudesse afastar a presunção legal que embasa a presente autuação. Foi nesse mesmo sentido que a autoridade judicante de 1ª instância já havia se manifestado, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos:

“22. No caso sob análise se verifica que o sujeito passivo retificou suas declarações com o claro intuito de acobertar sua variação patrimonial decorrente de aplicações realizadas, sem qualquer justificativa do acréscimo, que foi considerado pela fiscalização corretamente como injustificado.

23. Os documentos acostados ao processo às fls 134 a 217 e 248 a 359, comprovam sobremaneira a Variação Patrimonial a descoberto, constante dos Demonstrativos constantes às fls 242 a 247.

24. Vale ressaltar que as aplicações realizadas no Banco HSBC no ano-calendário de 2010, nos meses de julho a dezembro de 2010, somaram R\$ 2.225.000,00 (dois milhões, duzentos e vinte e cinco mil reais), que para o ano-calendário de 2011, a fiscalização considerou como aplicação a diferença constante no extrato de aplicação fornecido pela Instituição Financeira, fl nº 137 (6.035.790,97 – 2.211.775,00 = 3.824.015,97), por não ter sido apresentado pelo sujeito passivo comprovações dos valores efetivamente aplicados naquele ano, e nem ter feito constar na DIRPF apresentada, se no valor do saldo em 31/12/2011, havia rendimentos de aplicações financeiras, já tributados exclusivamente na fonte.

25. Constata-se que na impugnação apresentada o sujeito não apresentou qualquer documento que pudesse elidir o crédito tributário lançado.” (grifei).

Considerando que a autoridade lançadora demonstrou analiticamente todas as aplicações incompatíveis com a renda indicada *Declarações de Ajuste Anual* dos anos-calendário 2010 e 2011 e que o recorrente, por sua vez, não apresentou qualquer documento que pudesse afastar a presunção legal que ampara a apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial à descoberto, entendo que não assiste razão ao recorrente, pelo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço parcialmente do recurso voluntário e, portanto, na parte conhecida, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega