



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.723366/2019-01
ACÓRDÃO	2001-008.178 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUCILA WILLERS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016

PROCEDIMENTO FISCAL CONDUZIDO POR UNIDADE DA RFB DIVERSA DO DOMICÍLIO FISCAL DO CONTRIBUINTE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF. Nº 27.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses não apuradas no presente feito.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da RFB de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

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

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

No caso de omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto, a inclusão do valor como origem de recurso no fluxo financeiro, poderá ser aceita se restar comprovada, mediante documentação hábil e idônea, a efetividade da transferência de numerário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para incluir as quantias relativas às transferências bancárias relacionadas, recebidas de seu companheiro, Wilton dos Santos Teixeira, como recursos/origens, na apuração da variação patrimonial do ano-calendário de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral) e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 244/256):

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o auto de infração de fl. 158/168, em 225/11/2019, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) do exercício 2017, ano calendário 2016, no qual se exige imposto de renda sujeito à multa de ofício no valor de R\$ 49.414,82, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 95.375,53, como segue (fl. 158).

IMPOSTO (cód. 2904)	R\$ 49.414,82
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2019)	R\$ 8.899,60
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 37.061,11
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 95.375,53

De acordo com o Relatório Fiscal que instrui o auto de infração (fl. 61/68), a ação fiscal foi realizada em face do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização (TDPF-F) nº 02.1.01.00.2019-00247-7, emitido em 22/05/2019, relativo ao período de 01/2014 a 12/2016 (anos calendário 2014 a 2016), e teve início em 30/05/2019, quando a interessada foi cientificada do Termo de Início de Fiscalização (Termo nº 1) de fl. 13/ 18 por via postal (Aviso de Recebimento - AR à fl. 20).

O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração da seguinte infração, descrita no auto de infração à fl. 159:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

INFRAÇÃO: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2016	16.068,04	75
29/02/2016	8.881,67	75
30/04/2016	25.718,99	75
31/05/2016	78.711,49	75
30/09/2016	18.212,90	75
31/10/2016	22.194,90	75
30/11/2016	3.066,53	75
31/12/2016	6.835,75	75

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:

Arts. 37, 38, 55, inciso XIII, e § único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/ 99

Art. 51, § 1º da Lei nº 4.069/62

Artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88

Artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90

Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 13.149, de 2015.

Cientificado do lançamento na data de 04/12/2019 (fl. 171), o sujeito passivo impugnou a exigência em 03/01/2020, por intermédio do instrumento de fl. 177/200.

Em sede preliminar, a defesa argui a nulidade do auto de infração, sob a alegação de ter sido lavrado por autoridade incompetente, na medida que *“procedimento fiscal foi feito pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo, enquanto o domicílio fiscal do impugnante é em Belém”* (fl. 180). Argumenta que, ao dificultar a defesa do contribuinte, *“obrigando-o a se locomover para repartições fiscais distantes, a fim de apresentar impugnação e/ou documentos que comprovem a veracidade de suas alegações”*, a administração tributária teria violado o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

A defesa se vale do art. 127 do Código Tributário Nacional (CTN); dos art. 28, 791, 822, 826 e 904 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999); e do art. 6º do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2001, bem como da citação de doutrina e jurisprudência, para sustentar o entendimento de que a competência para fiscalizar o imposto sobre a renda seria da repartição do domicílio tributário do contribuinte, tese em que se baseia a nulidade arguida.

No tocante ao mérito, a defesa questiona o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no lançamento, alegando que **diversas origens de recursos foram desconsideradas pela fiscalização na elaboração do demonstrativo de evolução patrimonial e financeira anexo ao Relatório fiscal** (fl. 70), no qual a infração foi apurada.

A peça de impugnação relaciona expressamente as diversas operações que a defesa entende que **deveriam ter sido computadas como origens de recursos pela fiscalização e não foram** referindo-se elas, basicamente a:

- a) depósitos em espécie nas contas bancárias da interessada, com origem em numerário mantido em seu poder e declarado;
- b) valores recebidos em espécie de Wilton dos Santos Teixeira, companheiro da interessada;
- c) transferências a partir de contas bancárias do companheiro;
- d) saque em espécie da conta bancária do companheiro e posterior depósito na conta da interessada;
- e) pagamento de despesas da interessada pelo companheiro; e
- f) valores depositados na conta da interessada em decorrência de contrato de fomento mercantil firmado entre a empresa L Willers, da qual é única sócia, com a empresa BIG FOMENTO, com o todo lastro da operação por meio de cheques emitidos pela interessada.

No tocante às despesas, a defesa alega que, apesar de constar em alteração do contrato social da empresa L. Willers que a interessada **teria integralização a parcela do capital social aumentado no mês de maio, no valor de R\$ 68.000,00, isso de fato não ocorreu**, tendo tal integralização sido feita ao longo dos meses, inclusive mediante o pagamento de despesas da empresa pela sócia.

Ademais, a defesa afirma que a integralização do capital social da empresa Terruá Empreendimentos Imobiliários Ltda. no mês de setembro, pelo valor de R\$ 200.000,00, **também não teria ocorrido**. A interessada declarou ter integralizado o valor mediante transferência de imóvel seu para a empresa e o valor do imóvel foi contabilizado como entrada; entretanto, a transação ocorreu somente no âmbito formal, sendo que o imóvel ainda consta no nome da interessada, e a empresa sequer iniciou suas atividades. **Assim, apesar de constar integralização do capital no contrato social, houve apenas a subscrição**.

A defesa argumenta que **as transações ocorridas entre a interessada e Wilton dos Santos Teixeira, seu companheiro em união estável, não podem ser tributadas, pois constituíam-se em meros repasses ocorrido entre o casal**.

Solicita que, caso não se entenda pela existência de união estável, que seja aberta diligência **a fim de averiguação da relação entre ambos**; ou que se considere a natureza jurídica de tais operações **como doação** e, portanto, **não sujeitas à tributação**; ou ainda que foram feitas a título de empréstimo, já que também podem ser identificadas transferências de valores da conta bancária da interessada para a de Wilton dos Santos Teixeira.

Ao final, com base nas razões apresentadas, a defesa elaborou uma nova planilha com o batimento mensal de origens e dispêndios, com os valores que entende serem os corretos e sem acréscimo patrimonial a descoberto, solicitando o que segue:

- a) que o auto de infração seja considerado nulo, uma vez teria sido lavrado por autoridade incompetente;
- b) o conhecimento da impugnação e o seu provimento, a fim de declarar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto;
- c) caso não se convença pelo provimento do recurso, que o julgamento seja então transformado em diligência para confirmação das teses trazidas pelo impugnante.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por maioria, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2017

LANÇAMENTO. AFRF DE JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Súmula CARF nº 27, vinculante para a administração, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

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.

Cientificada da decisão, em 23/09/2020 (fls. 259), a contribuinte, interpôs, via postal, em 22/10/2016 (fls. 305/306), recurso voluntário (fls. 263/286), insurgindo contra a manutenção do lançamento, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: 1 – Da Tempestividade e do Cabimento; 2 – Dos Fatos; 3 – Das Razões do Recurso Voluntário: 3.1 – Da Nulidade do Auto Administrativo; 3.2 – Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) de 2016; 3.3 – Das transações ocorridas entre a Recorrente e o contribuinte Wilton dos Santos Teixeira. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial para motivar as pretensões recursais. Requer ao final, a) sejam os autos retornados à primeira instância para prolação de nova decisão, manifestando-se sobre todas as teses recursais suscitadas; b) caso assim não se entenda seja anulado o auto de infração: b.i) por lavrado em desrespeito aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal; b.ii) seja anulado o auto de infração, por ter a fiscalização aplicado interpretação contrária a lei e ao princípio do *in dubio pro contribuinte*; b.iii) por ter sido conduzido por autoridade incompetente; b.iv) por violação ao art. 5º da Lei 8.023/90, que concede à atividade rural regime diferenciado; b.v) por ter desconsiderado elementos contábeis válidos que apontam a correção

dos procedimentos adotados pela Recorrente; b.iv) por violação ao exercício pleno ao direito à ampla defesa, por falta de concessão de prazo suficiente para busca e produção de documentos, implicando até mesmo em indevida inversão do ônus da prova; b.vii) para determinar a correta aplicação dos valores referentes a atividade rural, interpretando a matéria conforme comandos legais aplicáveis à espécie.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 287/307.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso apresentado em conjunto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

A Recorrente pugna, preliminarmente, pelo reconhecimento da nulidade do auto de infração, dentre outros, por violação ao princípio do contraditório e ampla defesa, uma vez que lavrado por AFRFB de jurisdição diversa a de seu domicílio tributário.

Contudo razão não lhe socorre.

Ademais, as alegações ora novamente repisadas já foram detidamente apreciadas pela DRJ/DRJ08, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 248/250):

Da Preliminar de Nulidade

A despeito dos argumentos da defesa, rejeito a preliminar de que o lançamento seria nulo em decorrência de ter sido **lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo**.

A competência para constituir o crédito tributário decorre de determinação expressa na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), e que, como se sabe, tem status de Lei Complementar:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 10.593, de 2002, com alterações posteriores, disciplina atualmente a investidura no cargo e especifica as competências dentro da Carreira.

Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.

(...)

Art. 5º Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- j) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

Existem, portanto, condições definidas em lei para a investidura no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo-lhe reservada a competência, em caráter privativo, de constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, conforme prescreve o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Dessa feita, constata-se que **não há óbice a que o auto de infração seja lavrado por servidor competente de outra jurisdição**. Aliás, a legislação de regência é de clareza solar neste particular, conforme se vê no Decreto 70.235, de 1972, que rege o e alterações posteriores.

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto

de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, **mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.**

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, **previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.**

Por fim, registro que a matéria encontra-se pacificada no âmbito da administração tributária federal, tendo sido objeto de súmula vinculante pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), como segue:

Súmula CARF nº 27

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 302-40013, de 09/12/2008 Acórdão nº 106-16534, de 17/10/2007 Acórdão nº 104-21824, de 17/08/2006 Acórdão nº 106-15545, de 24/05/2006 Acórdão nº 205 01048, de 03/09/2008 Acórdão nº 202-18608, de 12/12/2007.

Ao ser aprovada pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, publicada no Diário Oficial da União de 08/06/2018, a sumula supra tornou-se vinculante para a administração pública, pelo que deve ser obrigatoriamente observada no âmbito do contencioso administrativo. Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

De fato, da leitura dos autos pode-se constatar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, contendo ainda a indicação do cargo e o número de sua matrícula funcional do auditor que o subscreveu (fls. 158), ao teor do art. 10, VI do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Ademais, o lançamento está claramente motivado com a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar ao contribuinte e sua esposa/responsável solidária o pleno exercício ao contraditório, sendo concedido o prazo legal para apresentação de defesa que, diga-se passagem, foram exercidas a tempo e modo conjuntamente, não ocorrendo eventual cerceamento de defesa.

Alia-se ainda o fato de que, da leitura da autuação, em detrimento das alegações recursais, pode-se apurar que o lançamento está amparado nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal ensejaram a apuração detalhada do imposto e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, não ocorrendo na espécie as causas ensejadoras da nulidade previstas no art. 59, I e II do PAF.

Nessa mesma esteira, inexistente óbice para que o auto de infração seja lavrado por servidores competentes de outra jurisdição. E, como bem registrado na decisão recorrida, tal matéria já se encontra assentada neste CARF, importando na edição da Súmula nº 27:

Súmula nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas.

Mérito

Da omissão de rendimentos apurada:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos representada por acréscimo a descoberto, caracterizada pelo excesso de aplicações sobre origens de recursos, no valor de R\$ 179.690,27, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 49.414,82, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Visando suprir o ônus que lhe competia, instrui a peça recursal, dentre outros e em especial, com declaração de união estável e certidões de nascimento dos filhos havidos na constância do relacionamento conjugal (fls. 289/292).

De início, vale salientar que no processo administrativo fiscal, os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório devem prevalecer, sobrepondo-se ao formalismo processual, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, ou mesmo questionado pela decisão recorrida, caso em que é cabível a revisão do lançamento pela autoridade administrativa.

Nesse ponto o art. 149 do CTN, determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais de cunho material e processual aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pela Recorrente.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção das glosas em litígio traçados na decisão recorrida (fls. 248/256):

Da Variação Patrimonial a Descoberto

Verifica-se dos autos do processo que a autoridade lançadora constatou, por meio do levantamento de entradas e saídas de recursos fluxo financeiro (ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA – ANO BASE 2016, à fl. 70,), que o contribuinte **consumiu/aplicou mais do que possuía de recursos com origem justificada.**

Comprovado, por meio de demonstrativos de origens e aplicações de recursos fluxo financeiro, que o contribuinte **efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, fica claro do ponto de vista lógico que houve omissão de rendimentos.**

Tratando-se de omissão de rendimentos não declarados, o montante apurado pela fiscalização deve ser objeto de tributação consubstanciada em lançamento tributário de ofício, com a aplicação da correspondente multa.

A legislação tributária expressamente identifica o acréscimo patrimonial como fato gerador do imposto de renda, conforme previsão contida no art. 43, II, do Código Tributário Nacional, que o define como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais.

(...)

A exemplo do Código Tributário Nacional, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estabelece que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto (art. 3º caput) constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (destaque acrescido):

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 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.**

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, dispõe no art. 55, XIII, que as quantias **correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis** (vigente à época):

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;

Os artigos 806 e 807 do mesmo diploma normativo estabelecem, ainda, que a autoridade fiscal **pode exigir do contribuinte os esclarecimentos necessários acerca da origem dos recursos**, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento do patrimônio:

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.

Com base na legislação acima citada, verifica-se que o acréscimo patrimonial a descoberto está sujeito à tributação, **salvo** se o contribuinte comprovar por meio de documentos hábeis que aquele acréscimo teve origem nos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O acréscimo patrimonial trata-se, portanto, de verdadeira regra de incidência do imposto de renda. Como todos os outros fatos geradores, **cabe à autoridade fiscal comprovar a sua ocorrência para fins do lançamento de ofício, já que é seu o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento** (artigo 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional). Essa comprovação é feita mediante a utilização de fluxos de caixa em planilhas nas quais são inseridas todas as origens de recursos comprovadas no decorrer da ação fiscal e todos os gastos e disponibilidades conhecidos no mesmo período.

De tal análise, podem surgir inconformidades entre as origens e as aplicações apuradas, o que denota a ocorrência de acréscimo não justificado que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda. Trata-se de previsão bastante lógica, posto que ninguém realiza gasto sem que possua recursos disponíveis para tal.

Por sua vez, cabe ao contribuinte **demonstrar** que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Esta comprovação é a única forma de elidir a tributação em comento.

É de se ver que **o ônus dessa prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.**

Não cabe à autoridade fiscal efetuar diligências com o objetivo de produzir provas que são de responsabilidade do contribuinte. Ao fisco **cabe apenas a comprovação dos dispêndios e a utilização de todas as origens de recursos as quais o contribuinte lograr comprovar.** Enquanto, na omissão, deve-se restar devidamente comprovada a percepção de rendimentos não declarados; no acréscimo não justificado são os gastos superiores aos rendimentos declarados que devem ser evidenciados.

Das Origens Alegadas Pela Defesa

A defesa **não questiona o procedimento em si**, mas alega que, na apuração da VPD, a autoridade lançadora **teria deixado de considerar diversas origens da interessada, indevidamente, conforme discriminado na peça de impugnação.**

Antes de passar à análise das origens alegadas, porém, julgo pertinente registrar que a VPD foi apurada com base nas informações disponíveis nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB) e em outras obtidas junto a terceiros, **uma vez que a interessada não apresentou à fiscalização a documentação comprobatória e os esclarecimentos solicitados em termos de intimação**, conforme Relatório Fiscal (fl. 65):

10 Posto que a fiscalizada **não** apresentou documentação comprobatória e esclarecimentos, demos continuidade às verificações fiscais, conforme disposto no artigo 908 do vigente Decreto 9.580/2018 (RIR 2018), em se valendo das informações disponibilizadas das fontes internas e as obtidas externamente e com fulcro nos artigos 55, inciso XIII e parágrafo único, 806 e 807 do RIR 1999 (Decreto 3.000/1999), foi feito o cotejamento mensal das disponibilidades da fiscalizada com suas aquisições de patrimônio, seus dispêndios e outras aplicações de recursos.

Passo a analisar no presente tópico os créditos que a defesa alega deixaram de ser computados indevidamente pela fiscalização.

R\$ 35.000,00 em espécie que estariam declarados na DIRPF da interessada

A declaração de ajuste anual, mesmo que aceita pela RFB, não constitui prova da posse do dinheiro declarado para o exercício objeto de autuação, na medida em que tal declaração entregue pelo contribuinte fornece apenas a informação nela consignada, porém **não comprova por si só o fato declarado**.

Pretendendo o contribuinte aproveitar dinheiro em espécie declarado no exercício anterior para justificar variação patrimonial no exercício fiscalizado, cabe a ele a **prova inconteste de sua existência no final do ano-calendário em que foi declarado, o que não foi feito nos autos, nem na fiscalização, nem na impugnação**.

Como já frisado, **o ônus de provar a origem dos recursos é do contribuinte**, cabendo a ele a prova da posse efetiva do numerário, o que não foi feito, impossibilitando a consideração da referida disponibilidade financeira na planilha de evolução patrimonial.

De mais a mais, oponho à tese da defesa o fato de que, na Declaração de Ajuste Anual (DAA) da interessada, o saldo de dinheiro em espécie declarado em 31/12/2015, no valor de R\$ 35.000,00, permaneceu inalterado na data de 31/12/2016 (fl. 09).

Caso se considerasse o numerário em espécie declarado pela interessada em 31/01/2015 como origem, ainda que sem qualquer comprovação, pelo mesmo critério deveria ser computado o idêntico valor declarado em 31/12/2016, do que **não resultaria qualquer alteração no crédito tributário lançado**.

Valores recebidos de Wilton dos Santos Teixeira

A defesa alega que a interessada teria recebido os seguintes valores de Wilton dos Santos Teixeira, com quem viveria em união estável, **a maioria mediante transferência bancária, mas alguns em espécie e outros mediante pagamento de suas contas**:

Janeiro/2016:

R\$ 5.000,00 (transferência bancária);

R\$ 15.000,00 (em espécie, sacados da conta de Wilton);

R\$ 20.000,00 (sacados da conta de Wilson, na qual fora depositado por Sergio Fernando Freitas de Oliveira, pela venda de automóvel Land Rover Freelander);

Abril/2016:

R\$ 5.000,00 (transferência bancária);

R\$ 8.490,17 (pagamento de fatura de cartão de crédito por Wilton);

Mairo/2016:

R\$ 1.000,00 (transferência bancária);

Julho/2016:

R\$ 5.000,00 (transferência bancária);

R\$ 5.000,00 (transferência bancária da conta de diretamente para conta da empresa L. Willeres, com dispêndio correspondente);

R\$ 5.000,00 (transferência bancária diretamente para conta da empresa L. Willeres, com dispêndio correspondente);

Setembro/2016:

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

R\$ 4.000,00 (transferência bancária);

Outubro/2016:

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

R\$ 15.000,00 (transferência bancária);

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

R\$ 100.000,00 (transferência bancária);

R\$ 10.000,00 (transferência bancária);

Novembro/2016:

R\$ 50.000,00 (transferência bancária);

Dezembro/2016: R\$ 4.300,00 (transferência bancária).

Segundo a defesa, tais operações se referem à transferência de valores entre cônjuges, sobre as quais não incidiria o imposto de renda. Apresenta como comprovação extratos de movimentação bancária da conta de Wilson, nos quais, segundo alega, poder-se-ia verificar a coincidência de valores entre os débitos na conta de origem e o crédito na conta da interessada.

Na sua DAA, a interessada **não informou o CPF de Wilton dos Santos Teixeira como cônjuge** (fl. 03/12). Também não informou para a fiscalização o recebimento de rendimentos isentos e não tributáveis, como foi intimada a fazer no Termo de Início de Fiscalização (fl. 14).

A defesa, por outro lado, **não foi instruída com certidão de casamento, escritura pública de união estável ou qualquer outra prova que pudesse atestar que a interessada vivem em união estável com Wilton dos Santos Teixeira**. Além disso, a mera alegação de que recebeu dinheiro em espécie **não exime o contribuinte de comprovar o recebimento**.

Sendo assim, entendo que a natureza desses pagamentos **permanece sem comprovação**, pelo que deverá ser mantida a omissão de rendimentos sobre eles apurada.

Valor decorrente de contrato de fomento entre L. Willers e Big Fomento

A defesa alega ainda que a interessada recebeu um crédito no valor de R\$ 84.612,85 no mês de julho/2016, decorrente de contrato de fomento mercantil firmado entre a empresa L. Willers, da qual é sócia, e a empresa Big Fomento. Em contrapartida, a interessada teria pagado cinco títulos de R\$ 20.000,00 nos meses de agosto a dezembro de 2016. A defesa entende que tanto a receita como a despesa correspondente deve ser reconhecida para a interessada.

Como comprovantes da operação, foram apresentados os seguintes papéis, todos impressos em papel branco sem qualquer tipo de autenticação, assinatura ou identificação do autor:

- a) Termo Aditivo ao Contrato de Fomento Mercantil - Convencional - Duplicatas;
- b) Relação Anexo de Títulos; e
- c) Títulos Liquidados - Analítico (fl. 219/ 220).

A defesa **não** explica por que motivo valores pertencentes à pessoa jurídica teriam sido creditados na conta corrente da sócia pessoa física, limitando-se a afirmar que “Todo o lastro da operação foi realizado por meio de cheques emitidos pela Impugnante” e que seria, assim, “necessário que tais valores sejam incorporados aos rendimentos da Impugnante”. Além disso, os extratos da conta bancária da interessada **não identificam qualquer depósito de R\$ 84.612,85 no mês de julho/2016**.

É, pois, improcedente a pretensão da defesa de que se considerem os créditos da pessoa jurídica L. Willers como origem da pessoa física da sócia. A origem pleiteada pela defesa **não** pode ser reconhecida.

Das Despesas Questionadas

Além das origens pleiteadas, conforme mencionado nos itens anteriores, a defesa também questiona **duas despesas computadas no fluxo de caixa elaborado pela fiscalização**, a saber:

- d) integralização da parcela do capital social da pessoa jurídica L. Willers aumentado no mês de maio/2016, no valor de R\$ 68.000,00, a qual, apesar de constar do em alteração do contrato social da empresa, **não** teria ocorrido de fato, já que a referida integralização teria sido procedida ao longo dos meses, inclusive mediante o pagamento de despesas da empresa pela sócia; e
- e) integralização do capital social da empresa Terruá Empreendimentos Imobiliários Ltda. no mês de setembro/2016, pelo valor de R\$ 200.000,00, que teria ocorrido mediante transferência de imóvel da interessada para a empresa, com o valor do imóvel contabilizado como entrada; a transação teria ocorrido apenas **“no âmbito formal”**, sendo que o imóvel não foi transferido para a empresa, que sequer iniciou suas atividades.

Para a operação descrita na alínea ‘a’ supra, a defesa aponta **pagamentos e transferências nos meses de julho, agosto e novembro, em um total de R\$ 67.497,11**, mediante os quais teria ocorrido de fato a integralização do capital subscrito, como segue:

- a) 5.000,00 (transferido diretamente da conta do companheiro Wilson para a conta da L. Willers em 28/07/2016);
- b) R\$ 10.000,00 (transferido diretamente da conta do companheiro Wilson para a conta da L. Willers em 29/07/2016);

c) R\$ 12.497,11 (pagamento de em nome da L. Willers junto a Matisse Participações S.A. diretamente pela interessada em 31/08/2016);

d) R\$ 40.000,00 (transferidos da conta da interessada para a da empresa L. Willers).

A defesa concede que a diferença entre o valor da integralização do capital social aumentado indicada na alteração do contrato social (R\$ 68.000,00), e o total dos pagamentos supramencionados (R\$ 67.497,11) **pode ser lançado como despesa no mês de maio/2016.**

Os pagamentos/transferências de valores de Wilton dos Santos Teixeira em favor da interessada já foram analisados em item anterior deste voto, pelo que remeto aos argumentos ali apresentados para **rejeitar a alegação da defesa.**

Ademais, apesar de a defesa apresentar comprovantes das operações bancárias acima, tais documentos **não têm o condão de comprovam a integralização do capital social subscrito.** A peça de impugnação **sequer** foi instruída com as folhas da contabilidade ou do livro-caixa onde, supostamente, **tais operações teriam sido lançadas.**

No tocante à integralização do capital social da empresa Terruá Empreendimentos Imobiliários Ltda., atestada pelo contrato social da pessoa jurídica, **a mera alegação de que tal integralização não teria ocorrido não faz prova em favor da interessada.**

Por conseguinte, ambas as despesas devem ser mantidas na apuração da variação patrimonial a descoberto.

Pois bem. Feito o registro acima, e após detida análise, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto a Recorrente se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Quanto à possibilidade de utilização do valor **de R\$ 35.000,00**, na apuração do acréscimo patrimonial, registrado como “dinheiro em espécie” na declaração de bens e direitos da DAA/2017, nada a prover, porquanto e como fundamentado na decisão recorrida ainda que ***“considerasse o numerário em espécie declarado pela interessada em 31/01/2015 como origem, ainda que sem qualquer comprovação, pelo mesmo critério deveria ser computado o idêntico valor declarado em 31/12/2016, do que não resultaria qualquer alteração no crédito tributário lançado”*** (fls. 253).

No mesmo sentido, em relação ao valor **de R\$ 86.612,85**, relativo ao contrato de fomento mercantil entre a empresa L. Willers, da qual é sócia e a empresa Big Fomento, por se tratarem de créditos pertencentes às aludidas pessoas jurídicas **e não da contribuinte** – os quais, diga-se de passagem, sequer foram identificados em sua conta bancária, como bem registrado na decisão recorrida – não há como se reconhecer tal valor como origem para a pessoa física.

Quanto às **despesas questionadas** acerca das integralizações de capital social das pessoas jurídicas L. Willers e Terruá Empreendimentos Imobiliários Ltda. no cômputo do fluxo de caixa, alusivas às transferências realizadas por seu companheiro Wilton dos Santos Teixeira, à mingua de comprovação por documentação hábil e idônea, não restou demonstrada, as aludidas integralizações de capital subscritos, urgindo a manutenção das aplicações/dispêndios lançadas na apuração da variação patrimonial a descoberto apurada pela fiscalização.

Portanto diante da ausência de comprovação efetiva e consistente, indevida as inclusões pleiteadas como origens/recursos e aplicações/dispêndios na apuração da variação patrimonial do ano-calendário autuado, escoreita assim a autuação e a decisão recorrida no particular.

Já em relação à inclusão de valores relativos às **transferências bancárias entre cônjuges**, melhor sobre lhe socorre. Ao teor dos documentos ora costados, a contribuinte logrou em demonstrar a constância da união estável com o Wilton dos Santos Teixeira (fls. 289/292), inclusive com movimentação conjunta de contas bancárias (fls. 293/294), restando, a meu sentir, comprovada a convivência em comum de forma a atestar a origem das alegadas transferências bancárias recebidas, merecendo assim ser revisto o lançamento somente neste ponto.

Portanto, diante da verossimilhança das alegações recusais e aliado ao conjunto probatório produzido, reconheço o direito a inclusão como recursos/origens, dos valores referentes às **transferências bancárias** realizadas por seu companheiro, Wilton dos Santos Teixeira, nos meses de janeiro (R\$ 5.000,00), abril (R\$ 5.000,00), maio (R\$ 1.000,00), julho (R\$ 5.000,00), setembro (R\$ 44.000,00), outubro (R\$ 145.000,00), novembro (R\$ 50.000,00) e dezembro (R\$ 4.300,00), na apuração da variação patrimonial do ano-calendário de 2016.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e no mérito em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para incluir as quantias relativas às transferências bancárias relacionadas, recebidas de seu companheiro, Wilton dos Santos Teixeira, como recursos/origens, na apuração da variação patrimonial do ano-calendário de 2016.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto