



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.734311/2011-15
ACÓRDÃO	2202-011.729 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS ALBERTO SANTANA GOMES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – IRPF. EXERCÍCIO DE 2009. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. AQUISIÇÃO DE COTAS SOCIETÁRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. CERCEAMENTO DE DEFESA AFASTADO. PRESUNÇÃO LEGAL MANTIDA.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto contra acórdão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de ofício efetuado contra o contribuinte, com fundamento na constatação de omissão de rendimentos no ano-calendário de 2008, exercício de 2009, no montante de variação patrimonial a descoberto. O lançamento foi motivado pela não comprovação documental da origem dos recursos utilizados: (i) na integralização de capital social da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda., no valor de R\$ 1.200.000,00; e (ii) na aquisição de cotas da mesma sociedade, no valor de R\$ 798.000,00.

1.2. O contribuinte alega que não houve fato gerador do imposto de renda, pois as operações envolveriam mera substituição patrimonial (no caso da integralização de imóvel) ou aquisição gratuita (no caso das cotas), sem geração de acréscimo patrimonial realizado. Sustenta, ainda, cerceamento de defesa em razão de suposto indeferimento tácito de pedido de prorrogação de prazo para juntada de documentos, além de ausência de fundamentação no lançamento e na decisão recorrida. Requer a declaração de nulidade do auto de infração e a extinção do crédito tributário.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

- 2.1. Há duas questões em discussão:
- (i) saber se o lançamento padece de nulidade por cerceamento de defesa em razão da suposta não análise de requerimentos e indeferimento de prazo para apresentação de documentos; e
 - (ii) saber se o lançamento é legítimo diante da ausência de comprovação da origem dos recursos utilizados na integralização de capital e na aquisição de cotas societárias, à luz do artigo 43 do CTN, das regras do acréscimo patrimonial a descoberto e da legislação de regência.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, tendo em vista que restou comprovado nos autos que o contribuinte foi devidamente intimado e teve oportunidade de se manifestar e apresentar documentos, inclusive com concessão de prazo adicional. O fato de os requerimentos administrativos não terem sido expressamente deferidos ou respondidos não compromete, por si só, o exercício da ampla defesa.

3.2. No mérito, o lançamento baseou-se em variação patrimonial a descoberto, nos termos dos artigos 37 e 38 do RIR/1999 e do artigo 8º da Lei nº 8.134/1990, a partir da constatação de aplicações de recursos incompatíveis com os rendimentos declarados. A integralização do capital social, alegadamente por meio de imóvel, não foi comprovada por documento público, matrícula, escritura ou outro elemento que demonstrasse a efetiva transferência à empresa. A ausência de tais documentos inviabiliza o reconhecimento da operação como justificadora de acréscimo patrimonial não tributável.

3.3. Quanto à alegada doação das cotas societárias, não foi apresentada qualquer documentação hábil que demonstrasse a ocorrência do negócio jurídico, a capacidade econômica da suposta doadora ou o registro contábil correspondente. Assim, não há como afastar a presunção legal de omissão de rendimentos.

3.4. A jurisprudência do CARF reconhece que “constitui omissão de rendimentos a aquisição de bens e direitos sem a correspondente disponibilidade de recursos declarada, quando não comprovada a origem do capital utilizado” (Súmula CARF nº 159).

3.5. A responsabilidade tributária, no presente caso, é objetiva, e a aplicação da multa de ofício em percentual ordinário não exige comprovação de dolo, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 4ª Turma da DRJ/JFA, de lavra do Auditor-Fiscal Gabriel Fajardo Barbosa (Acórdão 09-58.159):

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls.03/09, lavrado pela DRF/Salvador/BA em 23/12/2011, contra o contribuinte retro identificado, que resultou na cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente ao exercício financeiro de 2009, no montante de R\$ 944.587,98, sendo R\$ 469.290,53 de imposto de renda, R\$ 351.967,90 de multa proporcional (passível de redução), e R\$ 123.329,55 de juros de mora calculados até dezembro de 2011.

O lançamento efetuado decorreu da apuração, pela autoridade fiscal, de “omissão de rendimentos” no ano-calendário de 2008, na importância de R\$ 1.716.803,86, caracterizada por variação patrimonial a descoberto, segundo cálculos expressos no Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial de fls.10/13, em que se

verificou excesso de aplicações sobre origens de recursos, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, tudo conforme expresso no item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” de fls.04 – parte integrante do Auto de Infração ora contestado – e Termo de Verificação Fiscal de fls.14/18.

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte deixou de apresentar documentação hábil para comprovar os recursos, no valor de R\$ 1.200.000,00, que deram origem ao aumento do capital social da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda e dos recursos que propiciaram a aquisição de cotas, no montante de R\$ 798.000,00, da mencionada pessoa jurídica.

Em sua peça impugnatória de fls.136/139, o contribuinte requer “que seja decretada a nulidade do Auto de Infração em contenda”, argumentando, em síntese, que:

Preliminar: 1) Juntamente com as explicações explanadas no requerimento realizado em 28/11/2011, seguiram os elementos descritos no mesmo, “que não foram corretamente e nem sequer apreciados, deferidos ou negados, o que enseja cerceamento do direito de defesa e do contraditório”; 2) “Os elementos descritos no referido requerimento alteram todo o conteúdo das apurações realizadas, inclusive no que diz respeito aos valores suscitados no referido Auto de Infração”, dentre eles “a regularização dos erros contábeis apresentados, cujas retificações de declarações gerariam menos débitos dos que os existentes e que figuram no Auto de Infração”;

Dos Fatos: 3) As alterações contratuais não foram corretamente realizadas e foram feitas de modo diverso do determinado, faltando elementos nas mesmas, por erro humano ou de digitação; 4) “Erros estes que foram solicitados prazos para a devida regularização e não fora atendido”;

5) “São elementos importantes para serem mensurados no aspecto geral da condução dos negócios e que deveriam ter sido cuidadosamente analisados e constatados para a correta apuração de todos os elementos articulados no Auto de Infração”.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2009

NULIDADE.

A nulidade do lançamento somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Comprovado nos autos que o procedimento fiscal foi realizado em estrita observância das normas legais, descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O acréscimo patrimonial quando não justificado pelos rendimentos declarados/comprovados está sujeito a lançamento de ofício por caracterizar omissão de rendimentos.

Cientificado do resultado do julgamento em **29/09/2015**, uma **terça-feira** (fls. 180), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **21/10/2015**, uma **quarta-feira** (fls. 184), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A integralização de imóvel ao capital social da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda não configura fato gerador do imposto de renda, porquanto não houve acréscimo patrimonial realizado ou disponível, em violação ao artigo 43 do CTN e ao princípio da realização da renda, pois houve mera substituição de ativos (permuta), sem liquidez, sem disponibilidade econômica ou jurídica.
- b) A presunção de acréscimo patrimonial oriundo da integralização do imóvel fere o princípio da capacidade contributiva, pois implica a tributação de manifestação potencial de riqueza, ainda não realizada, o que viola a lógica do imposto sobre a renda, que exige disponibilidade concreta de acréscimo patrimonial.
- c) A alegada ausência de registro do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis não pode ser utilizada como fundamento para desconsiderar a efetividade da operação, pois o registro tem efeitos apenas perante terceiros, e a não apresentação da certidão não invalida a realidade material da transação, que se efetivou no plano fático e jurídico.
- d) A aquisição das cotas no valor de R\$ 798.000,00 da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda não caracteriza, por si só, omissão de rendimentos, porquanto há a possibilidade de terem sido recebidas por doação ou indenização, hipóteses juridicamente relevantes que não ensejam incidência do imposto de renda, e cuja ausência de demonstração não permite presumir a ocorrência de acréscimo patrimonial tributável.
- e) O lançamento baseado apenas em presunções, sem a devida apuração concreta da origem dos recursos utilizados na aquisição das cotas, contraria o dever de fundamentação dos atos administrativos, na forma do art. 137, II, do CTN, pois a responsabilidade por infração exige comprovação de dolo ou conduta específica do agente, não bastando meras ilações da autoridade fiscal.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Assim, o Recorrente pugna pela necessária reforma da decisão de 1ª instância, ora recorrida, para, com base nos argumentos alhures, conhecer e prover o recurso interposto, declarando improcedente o Auto de Infração discutido, cancelando a autuação, e extinguindo o crédito tributário dela decorrente.”

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 RECAPITULAÇÃO DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Fato gerador:** suposta omissão de rendimentos no ano-calendário de 2008, exercício de 2009, no valor de R\$ 1.716.803,86, identificado como variação patrimonial a descoberto;
- **Infração:** ausência de comprovação documental hábil a justificar o acréscimo patrimonial verificado.

A autoridade lançadora instaurou procedimento de fiscalização com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, no ano-calendário de 2008. O sujeito passivo foi instado, por meio de Termo de Início de Ação Fiscal, a apresentar documentação comprobatória da origem dos recursos utilizados em

duas operações declaradas: (i) aumento de capital da empresa Creta Comércio e Serviços Ltda., e (ii) aquisição de cotas da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda.

Durante a instrução fiscal, a fiscalização entendeu que as justificativas apresentadas pelo contribuinte foram insuficientes para comprovar a efetiva disponibilidade dos recursos alegadamente empregados. No caso da integralização de capital com imóvel, a autoridade fiscal constatou que o bem não constava como de propriedade do contribuinte ou de seus ascendentes, tampouco havia sido transferido para o patrimônio da empresa. Quanto à alegada doação das cotas da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda. por parte da genitora do contribuinte, a fiscalização apontou a inexistência de declaração ou comprovação documental dessa doação, ausência de declaração de bens, bem como de capacidade econômica da suposta doadora.

A partir da confrontação entre os dispêndios declarados e as origens de recursos informadas, a fiscalização apurou **variação patrimonial a descoberto no valor total de R\$ 1.719.688,78**, correspondente aos fatos geradores de julho e dezembro de 2008. Essa diferença foi enquadrada como **omissão de rendimentos**, nos termos dos artigos 37, 38, 55, inciso XIII e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/1999, combinado com o artigo 12, inciso II, da Lei nº 11.482/2007.

Com fundamento nesse entendimento, foi lavrado o auto de infração, constituindo-se crédito tributário.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que a suposta variação patrimonial a descoberto apontada pela autoridade fiscal decorreu de operações não sujeitas à incidência do imposto de renda. Esclareceu que o aumento do capital social da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda., no valor de R\$ 1.200.000,00, ocorreu por meio da integralização de imóvel situado na Rua Carlos Dias da Silva, 37, Itinga, Lauro de Freitas/BA, e que essa operação não geraria disponibilidade econômica ou jurídica, tratando-se de mera substituição patrimonial, sem acréscimo de renda.

Aduziu, ainda, que a aquisição de cotas da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda., no valor de R\$ 798.000,00, se deu por meio de doação realizada por sua genitora, D.S. de É., e que essa operação, além de não configurar renda tributável, não exigiria comprovação da origem dos recursos, por se tratar de negócio jurídico gratuito.

Defendeu que, nos dois casos, as operações mencionadas não caracterizam fato gerador do imposto de renda, sustentando a ausência de acréscimo patrimonial realizado e a inaplicabilidade do conceito de disponibilidade exigido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Ao final, o impugnante pediu o cancelamento do auto de infração e a consequente extinção do crédito tributário constituído.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**, mantendo integralmente o crédito tributário constituído no Auto de Infração.

Em sua fundamentação, a decisão consignou que não foram apresentados elementos probatórios hábeis a comprovar a origem dos recursos utilizados na integralização de capital social da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda., tampouco na aquisição das cotas societárias atribuídas ao contribuinte. Ressaltou-se que, embora o impugnante tenha alegado que os valores seriam oriundos de doação feita por sua genitora, não houve comprovação documental dessa doação, tampouco registro patrimonial prévio dos bens em nome da alegada doadora.

Ademais, considerou-se não demonstrada a efetiva transferência do imóvel à sociedade, apontado como objeto de integralização, tampouco a titularidade do bem por parte do contribuinte ou de pessoa legitimada a realizar a operação. A ausência de escritura de doação, registro de propriedade e outros documentos comprobatórios de capacidade financeira foi entendida como indicativo de omissão de rendimentos, evidenciando variação patrimonial a descoberto.

Por fim, afastou-se a alegação de nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, sob o argumento de que o contribuinte foi devidamente cientificado e teve oportunidade de se manifestar e apresentar provas, não tendo aproveitado de forma eficaz os prazos e meios disponíveis no processo administrativo.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta que não houve fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física no ano-calendário de 2008, conforme imputado no auto de infração.

Aduziu, inicialmente, que a suposta omissão de rendimentos, no valor de R\$ 1.716.803,86, não representou acréscimo patrimonial tributável, pois teria decorrido de integralização de imóvel ao capital social da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda., operação que, segundo defendeu, não ensejaria disponibilidade econômica ou jurídica nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Sustentou tratar-se de permuta sem torna, e que, por sua própria natureza, a operação não se traduz em renda realizada. Invocou precedentes do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a integralização de imóvel ao capital social de pessoa jurídica configura forma *sui generis* de alienação, não se confundindo com as hipóteses de compra e venda, doação ou adjudicação, e que a substituição de ativos nessa modalidade não se equipara a disponibilidade tributável.

Reforçou, ainda, que a ausência de registro do imóvel em nome do recorrente não afasta a validade da operação, pois o registro seria necessário apenas para efeitos perante terceiros, não podendo ser exigido como prova exclusiva da realização da operação no âmbito tributário.

Quanto à aquisição de quotas da mesma empresa, no valor de R\$ 798.000,00, reiterou que a operação não envolveu aplicação de recursos próprios, tendo sido realizada mediante doação ou outra forma não onerosa, não sujeita à incidência do imposto de renda.

Alegou que o lançamento desconsiderou essa possibilidade, presumindo a existência de rendimentos sem que houvesse comprovação do ingresso efetivo de recursos.

Por fim, invocou ausência de fundamentação do ato administrativo e violação ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva, pleiteando a reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do auto de infração e extinção do crédito tributário constituído.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA AUTORIDADE LANÇADORA	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1 A integralização de imóvel ao capital social da empresa não foi considerada comprovada , pois o bem não estava registrado em nome do contribuinte ou de pessoa com legitimidade, e não houve apresentação de escritura pública de transferência para a empresa.	Alegou que houve efetiva integralização do imóvel à empresa, com entrega do bem, o que configuraria mera substituição patrimonial, sem acréscimo de renda.	Reputou insuficiente a prova da integralização do imóvel, ante a ausência de documento público de transferência ou registro da operação. Considerou que não houve demonstração do efetivo ingresso do bem no patrimônio da empresa.	Reiterou que houve permuta de bem por quotas societárias, sem geração de renda. Argumentou que o registro imobiliário não é condição para a eficácia da operação entre as partes , e que a ausência de registro não invalida a integralização, citando entendimento doutrinário e jurisprudencial.
2 A alegada doação das quotas da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda. não foi considerada comprovada , por ausência de qualquer documento que demonstrasse a existência da doação (como escritura pública), ou a capacidade econômica da suposta doadora .	Alegou que a doação foi realizada por sua genitora, D. S. de É., e que essa operação, por sua natureza, não implicaria em renda tributável , sendo irrelevante a comprovação de capacidade financeira da doadora.	Considerou não comprovada a doação, ante a inexistência de documentação hábil (escritura, declaração de IR da doadora, registro de bens etc.), e entendeu que o ônus da prova da alegação recaía sobre o impugnante.	Argumentou que a doação poderia ter ocorrido mesmo sem escritura, e que o lançamento partiu de presunção arbitrária. Alegou que a ausência de registro ou declaração pela doadora não impede o reconhecimento da operação , e que seria necessária instrução fiscal mais aprofundada para invalidá-la.
3 A origem dos recursos utilizados nas duas operações (integralização e aquisição de cotas) não foi comprovada , o que resultou em variação patrimonial a descoberto, nos termos dos arts. 37, 38 e 55, XIII do RIR/1999.	Alegou que não houve aplicação de recursos próprios nas operações, uma vez que a integralização decorreu da entrega de imóvel e a aquisição de cotas decorreu de doação, inexistindo, portanto, acréscimo patrimonial não justificado.	Afirmou que a não comprovação da origem dos recursos configura presunção legal de omissão de rendimentos, e que as justificativas apresentadas não foram acompanhadas de provas documentais aptas a afastar essa presunção.	Sustentou que a mera ausência de documentação formal não autoriza a presunção de renda omitida, e que a substituição de ativos não representa ingresso de nova riqueza tributável. Argumentou que o conceito de renda exige realização e disponibilidade, o que não teria ocorrido.
4 A certidão de inteiro teor do imóvel apresentado não comprova a propriedade ou	Alegou que o bem foi efetivamente transferido à empresa e que a	Rejeitou a alegação, afirmando que sem a demonstração de	Argumentou que o registro de propriedade não é indispensável para a validade

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA AUTORIDADE LANÇADORA	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
posse anterior do bem pelo contribuinte ou por pessoa legitimada para a integralização. A decisão de lavratura do auto baseou-se na presunção legal de renda omitida, diante da variação patrimonial sem lastro documental.	ausência de registro formal não descaracteriza a operação, que foi regular no plano material. Sustentou que as operações foram plenamente explicadas e que não houve omissão, mas sim substituição patrimonial e aquisição gratuita (doação), ambas não tributáveis.	propriedade ou legitimidade, não há como considerar válido o ato de integralização. Ratificou a presunção legal, à luz do art. 8º da Lei nº 8.134/1990 e do RIR/1999, e destacou que a ausência de comprovação formal impõe ao contribuinte o ônus de demonstrar a inexistência de acréscimo tributável.	da operação, e que o lançamento partiu de um critério formalista, ignorando a materialidade do negócio jurídico realizado. Reiterou que a autoridade fiscal não demonstrou dolo, má-fé ou fraude, e que a responsabilidade tributária por infração deve ser subjetiva nos termos do art. 137, II do CTN. Sustentou que a valoração econômica sem realização concreta não gera tributo.

Passa-se ao exame das questões de fundo.

3 PRELIMINAR

3.1 PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

O acórdão recorrido **não reconheceu a existência de cerceamento de defesa**, tampouco abordou de forma explícita eventual indeferimento de pedido de dilação de prazo para a apresentação de documentos. Considerou que o procedimento fiscal observou as garantias do contraditório e da ampla defesa, uma vez que o contribuinte foi regularmente intimado para apresentar manifestação e documentação comprobatória das operações sob exame, tendo exercido esse direito dentro dos prazos legais.

O recorrente, em sentido contrário, alega que **não lhe foi concedido prazo razoável para apresentar documentação complementar**, tampouco foram analisados requerimentos específicos apresentados ao auditor fiscal, como o pedido de prorrogação por 60 dias para regularização contábil das operações. Sustenta que a ausência de resposta a esse pedido teria configurado **indeferimento tácito**, comprometendo a instrução do processo administrativo e violando os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, previstos nos arts. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal e no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinto Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

Nome do relator: CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade",

exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.

2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.

3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (Libertà personale dell'imputato e costituzione. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas

que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, o acórdão-recorrido está fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente.

Relembrando, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição da República, aos litigantes em processo administrativo é assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa. O art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 prevê que os documentos poderão ser apresentados após a impugnação, desde que **ocorram motivos relevantes, devidamente justificados**, e aceitos pela autoridade julgadora.

No caso concreto, verifica-se, a partir dos documentos constantes nos autos, que o contribuinte foi **devidamente intimado** por meio do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1–2 do Relatório Fiscal) e apresentou manifestação escrita, com juntada de documentos e exposição de argumentos.

Ademais, foi concedida prorrogação de prazo, conforme consta expressamente do relatório da fiscalização, em resposta a requerimento formulado pelo próprio contribuinte, o que afasta a alegação de preterição de direito.

Não se verifica omissão, indeferimento arbitrário, nem cerceamento de oportunidade para produção de provas, tampouco demonstração de que eventual documentação complementar, se apresentada, teria sido apta a infirmar os fundamentos do lançamento. Assim, **não se configura nulidade por cerceamento de defesa**, razão pela qual também deve ser rejeitada a preliminar recursal sob esse fundamento.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

4 MÉRITO

4.1 PANORAMA DO PARÂMETRO DE CONTROLE: TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO DO ACRÉSCIMO VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (APD) EM CONTRAPOSIÇÃO À TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS DE ORIGEM DESCONHECIDA (DOD)

Para contextualizar, apresento as distinções entre os parâmetros de controle normalmente aplicáveis à espécie de quadro fático enfrentado, de modo a permitir a compreensão da técnica de apuração do APD.

A sofisticação dos mecanismos de fiscalização do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física revela-se como resposta necessária à complexidade do sistema tributário brasileiro e aos desafios inerentes ao combate à omissão de rendimentos. Quando o artigo 43 do Código Tributário Nacional estabelece como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, produto do capital, do trabalho ou sua combinação, e dos proventos de qualquer natureza, contempla não apenas os rendimentos ordinários, mas também os acréscimos patrimoniais que escapem à definição tradicional de renda.

Emerge dessa dificuldade probatória a construção de presunções legais que permitam à administração fiscal inferir fatos prováveis a partir de indícios concretos. Tais presunções, longe de constituírem verdades absolutas, operam como instrumentos que equilibram dois deveres fundamentais: o dever estatal de constituir o crédito tributário estritamente conforme a realidade econômica, sem excessos ou arbitrariedades, e o dever cívico do contribuinte de cooperar transparentemente com o Estado democrático na apuração da verdade material. Entre essas ferramentas, destacam-se dois mecanismos fundamentais: o **Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD)** e a **presunção decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada**, institutos que, embora convergentes em seu propósito de tributar rendas omitidas, divergem substancialmente em seus fundamentos legais, metodologias de apuração e na forma como articulam esses deveres recíprocos.

O Acréscimo Patrimonial a Descoberto representa a forma mais clássica e abrangente de apuração indireta da base tributável. Sua lógica repousa sobre premissa intuitiva: quando o patrimônio de um indivíduo cresce ou seus gastos excedem as fontes declaradas de recursos, presume-se que a diferença provém de rendimentos sonegados. Tecnicamente, configura-se o APD quando a variação patrimonial positiva não encontra justificativa na soma dos rendimentos e outras fontes legítimas declaradas pelo contribuinte. A comparação entre o acréscimo patrimonial e a renda líquida revela, quando desfavorável, a materialização dos chamados sinais exteriores de riqueza incompatíveis com os rendimentos declarados.

Juridicamente, o APD enquadra-se como provento de qualquer natureza, conforme definição do artigo 43, inciso II, do CTN, fundamentando-se no princípio de que toda riqueza possui necessariamente uma fonte econômica. Quando as fontes declaradas se mostram insuficientes para explicar o aumento patrimonial ou o nível de consumo, a legislação presume a existência de fonte oculta e, por conseguinte, tributável. A Lei nº 7.713 de 1988 consagrou

expressamente essa tributação ao estabelecer, em seu artigo 3º, parágrafo 1º, que constituem rendimento bruto os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, dispositivo mantido pelo atual Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580 de 2018.

Operacionalmente, a apuração do APD segue metodologia específica conhecida como análise de fluxo de caixa, espécie de *PET SCAN* financeiro que confronta todas as entradas de recursos com todas as saídas em determinado período, mas sempre em divisões mensais. As origens abrangem não apenas rendimentos tributáveis, mas também recursos isentos, não tributáveis, de tributação exclusiva, produto de vendas, empréstimos, doações e saldos preexistentes. As aplicações contemplam aquisições de bens, investimentos, pagamentos de dívidas e todas as despesas que representem consumo de renda. Quando as aplicações superam as origens, a diferença configura o acréscimo patrimonial a descoberto, considerado rendimento omitido sujeito à tributação.

A dinâmica probatória no APD reflete o equilíbrio entre os deveres estatais previstos nos artigos 142, 145 e 149 do CTN e a expectativa republicana de transparência fiscal. O Estado, vinculado ao princípio da legalidade estrita e ao dever de constituir o crédito tributário conforme a realidade fática, não pode lançar tributo baseado em meras suposições ou estimativas. Deve comprovar concretamente a existência dos dispêndios alegados, apresentando provas materiais das aquisições, pagamentos ou despesas atribuídas ao contribuinte. Essa exigência protege o cidadão contra arbitrariedades e assegura que o lançamento fiscal reflita fielmente a capacidade contributiva real, não presumida ou imaginada pela autoridade.

Reciprocamente, uma vez demonstrada pelo Estado a materialidade dos gastos, emerge o dever cívico do contribuinte de cooperar com a administração tributária, esclarecendo a origem classificatória dos recursos utilizados. Nesse contexto, simples alegações sobre a posse de quantias em espécie revelar-se-iam insuficientes perante os tribunais administrativos, não por presunção de má-fé, mas porque a cooperação efetiva com o Estado democrático exige transparência documental que permita a verificação objetiva da verdade. O sistema reconhece plenamente a existência de fontes não tributáveis de acréscimo patrimonial, mas espera que o cidadão, no exercício de sua responsabilidade republicana, **legalmente positivada pela normatização infraconstitucional**, mantenha documentação adequada que comprove não apenas a existência, mas também a que título esses valores foram recebidos.

Enquanto o APD representa a ferramenta clássica e abrangente, a presunção decorrente de **depósitos bancários de origem não comprovada** emerge como instrumento moderno, cirúrgico, e mais invasivo da fiscalização tributária. Instituída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, essa presunção revolucionou o processo de autuação ao focar em evento único e verificável: o crédito em conta bancária. O dispositivo legal estabelece com objetividade *quasi-ficcional* que caracterizam omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta de depósito ou investimento quando o titular, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos.

Trata-se de presunção relativa que admite prova em contrário, estruturada sobre a premissa de que, numa República democrática, o cidadão que movimenta recursos pelo sistema financeiro assume implicitamente o compromisso de poder justificar a origem desses valores quando legitimamente questionado pelo Estado. A aplicação do dispositivo exige a conjugação de duas condições objetivas: a existência material do crédito bancário e a oportunidade conferida ao contribuinte para apresentar esclarecimentos documentados após formal intimação pela autoridade fiscal.

A criação desse mecanismo respondeu diretamente às dificuldades práticas e aos elevados custos administrativos associados à apuração tradicional pelo método do APD. Partindo de dado facilmente acessível, o depósito bancário hoje maciçamente informado via e-Financeira, a norma estabelece procedimento que respeita simultaneamente o dever estatal de tributar apenas a renda efetivamente auferida e a expectativa de que cidadãos mantenham registros adequados de suas transações financeiras. A intimação regular do contribuinte constitui requisito fundamental e condição de validade do ato administrativo, garantindo o contraditório e a oportunidade de esclarecimento antes de qualquer lançamento tributário.

A qualidade da prova exigida, documentação hábil e idônea, reflete o padrão de diligência esperado de cidadãos que participam ativamente do sistema financeiro nacional. Contratos, notas fiscais, recibos, escrituras públicas ou extratos bancários da contraparte constituem exemplos de documentos que satisfazem esse padrão, permitindo à administração tributária verificar objetivamente a natureza e legitimidade das transações. Ademais, a própria lei estabelece salvaguardas para evitar tributação indevida, determinando análise individualizada dos créditos e excluindo, por exemplo, transferências entre contas do próprio titular.

Não por menos, a constitucionalidade do artigo 42 enfrentou intensa controvérsia jurídica até sua definitiva validação pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 855.649, sob regime de repercussão geral. O Plenário declarou vinculantemente que o dispositivo não inovou ao criar fato gerador inédito, nem expandiu indevidamente o conceito de renda previsto no CTN. Antes, estabeleceu regra procedimental que reconhece a realidade de que, numa sociedade complexa e financeirizada, o Estado necessita de instrumentos eficazes para assegurar que todos se submetam ao respectivo império, enquanto os cidadãos têm o dever correlato de manter transparência sobre a origem de seus recursos.

Justificou o STF que permitir aos contribuintes eximir-se da tributação mediante simples alegação de que depósitos pertencem a terceiros, sem apresentar comprovação documental, criaria privilégio injustificado em detrimento daqueles que cumprem regularmente suas obrigações fiscais. Conforme se lê ao longo do respectivo acórdão, tal situação violaria os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, comprometendo a própria viabilidade do sistema tributário. A decisão consolidou entendimento de que, perante a autoridade tributária legitimamente constituída, existe dever fundamental de transparência na movimentação de recursos financeiros.

Compreendidos os fundamentos de cada instituto, suas diferenças práticas e estratégicas revelam-se com nitidez. O escopo da investigação fiscal constitui a primeira grande distinção: **enquanto o APD adota visão holística e macroscópica**, englobando a totalidade da situação patrimonial e financeira em determinado período, **a presunção do artigo 42 opera com visão específica e microscópica**, focada em evento singular, o crédito bancário. No primeiro caso, o Fisco compara o conjunto de todas as fontes com todas as aplicações de recursos para identificar inconsistência geral; no segundo, a simples existência de depósito sem esclarecimento adequado de origem permite ao Estado questionar sua natureza tributável.

Mais significativa é a distinção na articulação dos deveres recíprocos entre Estado e contribuinte. No APD, o Estado assume inicialmente a responsabilidade de demonstrar concretamente a realização de gastos ou aquisições, respeitando seu dever constitucional de basear o lançamento em fatos comprovados, não em presunções genéricas. Somente após essa demonstração é que se espera do contribuinte o cumprimento de seu dever cívico de esclarecer as fontes que financiaram tais dispêndios. Na presunção do artigo 42, a dinâmica se inverte: bastando ao Estado demonstrar a existência objetiva do depósito bancário, cabe imediatamente ao cidadão exercer sua responsabilidade republicana de justificar documentalmente a origem desses recursos.

Historicamente, antes de 1997, o APD constituía a principal, muitas vezes única, ferramenta para apuração indireta de rendimentos. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento de que, para períodos anteriores, a fiscalização não podia simplesmente equiparar depósitos a rendimentos omitidos sem vinculá-los a efetivo consumo ou aumento patrimonial. Essa exigência refletia reconhecimento de que o dever estatal de tributar conforme a realidade econômica impedia presunções desvinculadas de manifestação concreta de capacidade contributiva.

A partir da vigência da Lei nº 9.430 de 1996, os institutos passaram a coexistir, conferindo à autoridade fiscal instrumentos complementares que respeitam, cada qual a seu modo, o equilíbrio entre eficiência arrecadatória e proteção ao contribuinte. A escolha entre um método ou outro deve pautar-se pelas circunstâncias concretas, sempre observando que o Estado não pode valer-se de ambiguidades legislativas ou da eventual hipossuficiência do cidadão para constituir crédito tributário além do efetivamente devido, assim como o contribuinte não pode furtar-se ao dever de cooperação transparente com a administração pública.

Essa coexistência reflete a maturação do sistema de fiscalização tributária brasileiro, que reconhece simultaneamente a complexidade da vida econômica moderna e a necessidade de instrumentos variados para assegurar justiça fiscal. O APD permanece como ferramenta apropriada para situações que demandam análise global da evolução patrimonial; a presunção sobre depósitos não comprovados destaca-se pela objetividade e adequação a uma economia crescentemente digitalizada e bancarizada, onde a movimentação financeira deixa rastros documentais que facilitam tanto a fiscalização quanto a defesa legítima.

Compreender essas distinções transcende o interesse técnico-jurídico, constituindo elemento essencial para a construção de uma cultura tributária republicana. A escolha da autoridade fiscal entre um ou outro método determinará não apenas o procedimento de fiscalização, mas principalmente a natureza da interação entre Estado e cidadão no cumprimento de seus deveres recíprocos. Em última análise, ambos os institutos servem ao mesmo propósito fundamental: construir sistema tributário que, respeitando os limites infraconstitucionais da atuação estatal e reconhecendo os deveres cívicos dos contribuintes, assegure que todos participem equitativamente do financiamento das atividades públicas essenciais ao bem comum, fundamento último da legitimidade de qualquer imposição tributária em sociedade democrática.

4.2 EXAME DA ORIGEM A PARTIR DA INTEGRALIZAÇÃO DAS COTAS DO CAPITAL SOCIAL

4.2.1 AS QUESTÕES

O acórdão recorrido, proferido pela 4ª Turma da DRJ em Juiz de Fora, concluiu pela improcedência da impugnação apresentada pela parte-recorrente contra o lançamento de ofício efetuado com fundamento em omissão de rendimentos identificada por acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2008, exercício de 2009. A decisão rejeitou a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, ao entender que o procedimento fiscal observou as formalidades legais, inclusive quanto à ciência e oportunidade de manifestação. No mérito, entendeu que a autoridade fiscal demonstrou adequadamente a incompatibilidade entre os dispêndios e os rendimentos declarados, especialmente quanto à integralização de capital no valor de R\$ 1.200.000,00 e à aquisição de cotas da empresa Java Segurança Patrimonial Ltda no valor de R\$ 798.000,00, sem comprovação da origem dos recursos, não sendo apresentadas provas suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos.

Por sua vez, o recorrente argumenta que a integralização de imóvel ao capital social da empresa referida não configura fato gerador do imposto de renda, por se tratar de mera substituição de ativos, sem geração de disponibilidade econômica ou jurídica, conforme exige o artigo 43 do CTN, sendo indevida, portanto, a tributação com base em presunção de renda realizada. Sustenta, ainda, que o eventual acréscimo patrimonial seria apenas potencial, e sua tributação violaria o princípio da capacidade contributiva. Defende que a ausência de registro imobiliário não descaracteriza a efetividade do negócio jurídico, e que a operação foi autorizada pelos órgãos competentes. Em relação à aquisição das cotas, afirma que não houve dispêndio de recursos, sendo possível que as cotas tenham sido recebidas a título gratuito, como doação ou indenização, hipóteses não sujeitas à incidência do imposto de renda, cabendo à autoridade fiscal demonstrar concretamente a ocorrência de fato gerador. Por fim, aponta nulidade do lançamento por ausência de fundamentação quanto à origem dos recursos e à caracterização da infração, invocando o artigo 137, II, do CTN.

4.2.2 SOBRE A INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO IRPF NO EXERCÍCIO DE 2008

O órgão julgador de origem manteve o lançamento com base na constatação de variação patrimonial a descoberto, evidenciada por meio do confronto entre origens e aplicações de recursos. A ausência de documentação idônea que justificasse o acréscimo patrimonial levou à presunção de omissão de rendimentos, nos termos dos arts. 37 e 38 do RIR/1999.

O recorrente, por sua vez, sustenta que não houve fato gerador do imposto de renda, pois as operações realizadas, tanto a integralização de capital quanto a aquisição de quotas não configuraram acréscimo patrimonial realizado, tampouco disponibilidade econômica ou jurídica, conforme exige o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 43, inciso II, do CTN, o imposto de renda incide sobre acréscimos patrimoniais quando configurada a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. O art. 8º da Lei nº 8.134/1990 autoriza o lançamento com base na variação patrimonial a descoberto, como presunção legal de omissão de rendimentos, desde que não justificada documentalmente. No presente caso, a autoridade fiscal demonstrou, em relatório circunstanciado, a discrepância entre as aplicações e os recursos disponíveis, e solicitou comprovação documental quanto à origem dos recursos empregados. A ausência de documentação suficiente quanto às operações apontadas, conforme registrado expressamente no relatório fiscal e reiterado na decisão de primeira instância, inviabiliza o afastamento da presunção legal. Não tendo o recorrente trazido, nos autos, elementos de prova hábeis e idôneos para demonstrar a inexistência de acréscimo patrimonial realizado e disponível, impõe-se o reconhecimento da materialidade do fato gerador do IRPF no período de referência.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2.3 SOBRE A INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEL AO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA JAVA SEGURANÇA PATRIMONIAL LTDA.

A decisão recorrida concluiu que a operação de integralização não foi validamente demonstrada, diante da inexistência de escritura pública, ausência de registro do imóvel em nome do contribuinte ou da empresa, e falta de prova do ingresso efetivo do bem no patrimônio social da pessoa jurídica.

Em sentido oposto, o recorrente afirma que houve regular substituição de ativos, configurando integralização de capital por meio de bem imóvel. Sustenta que, mesmo sem registro formal, a operação teve plena eficácia no plano material, representando permuta sem torna, o que não ensejaria a incidência do imposto.

O art. 43 do CTN dispõe que o imposto de renda incide sobre acréscimos patrimoniais disponíveis, e não sobre simples mutações patrimoniais isentas de conteúdo econômico. A legislação infralegal, em especial os arts. 37 e 38 do RIR/1999, autoriza a apuração de omissão de rendimentos com base na variação patrimonial não justificada. No caso concreto, a

autoridade fiscal solicitou, por intimação formal, documentos comprobatórios da titularidade do imóvel, da operação de integralização e da correspondente entrada do bem no ativo da pessoa jurídica. O recorrente não apresentou escritura pública de cessão, registro de matrícula atualizado nem documentos que demonstrassem, de modo minimamente idôneo, a efetiva transferência do bem à sociedade. A mera alegação de tradição informal ou de permuta entre bens carece de comprovação, sobretudo quando se trata de operação com repercussão fiscal relevante. Diante da ausência de prova hábil da operação declarada, mantém-se a higidez do lançamento, quanto a este ponto.

Não se ignora que, em certos contextos, a ausência de registro formal da transferência de bens imóveis ou de direitos reais não impede, por si só, o reconhecimento da existência e validade do negócio jurídico para determinados efeitos jurídicos, inclusive no âmbito tributário. O ordenamento admite, excepcionalmente, o reconhecimento de **atos jurídicos translativos de propriedade** não formalizados em registro público, **desde que se demonstre, de forma clara e inequívoca, a existência de posse qualificada, o exercício de poderes inerentes à propriedade ou outros elementos objetivos** que revelem a tradição material do bem e a manifestação efetiva de domínio.

Todavia, **tais circunstâncias excepcionais não estão presentes no caso em exame.** O recorrente **não indicou nem comprovou qualquer elemento fático concreto** que pudesse evidenciar a efetiva transmissão da propriedade ou a prática de atos jurídicos-econômicos típicos de domínio, como, por exemplo, a posse exclusiva do imóvel, o pagamento de tributos incidentes sobre a propriedade, a celebração de contratos de uso ou exploração econômica do bem, ou mesmo a incorporação formal ao ativo contábil da empresa. Tampouco há nos autos contrato de promessa irrevogável, cessão de direitos, escritura particular, declaração societária contemporânea à operação ou qualquer outro indício minimamente robusto da existência da entrega do bem à sociedade. **A alegação de que a integralização teria ocorrido de fato permanece desamparada de suporte probatório**, não sendo possível, por presunção ou mera plausibilidade narrativa, reconhecer a efetividade da operação declarada. Nessas condições, inexistente base fática que permita afastar a conclusão da autoridade lançadora quanto à inexistência de prova da operação e, por consequência, da origem do acréscimo patrimonial.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2.4 SOBRE A EQUIPARAÇÃO DA OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO À PERMUTA

A autoridade julgadora não reconheceu a alegada equiparação entre a integralização de capital e a permuta, por entender que não houve prova da propriedade do bem nem da efetiva realização do negócio, e, portanto, tampouco da equivalência econômica ou jurídica da operação.

O recorrente, em contrapartida, sustenta que a integralização deve ser analisada sob o mesmo critério aplicável à permuta, em que não há geração de renda tributável, conforme

precedentes do STJ. Alega que não houve qualquer ingresso de riqueza nova, mas simples substituição de ativo por participação societária.

Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, o fato gerador do imposto de renda se consuma com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais. A jurisprudência do CARF, em consonância com o entendimento consolidado no âmbito do STJ, reconhece que operações de permuta sem torna, quando formal e materialmente comprovadas, não configuram acréscimo tributável, por se tratarem de trocas de ativos que não produzem ganho líquido ou disponibilidade econômica. Contudo, esse reconhecimento exige, como condição necessária, a demonstração da existência e efetividade da operação, bem como da ausência de qualquer vantagem financeira. No caso concreto, o recorrente não logrou comprovar a existência da operação societária, tampouco demonstrou que tenha havido entrega efetiva do bem à sociedade, o que impede o reconhecimento da equivalência jurídica defendida. Ademais, não há nos autos qualquer contrato, escritura, registro, ou outro documento que descreva os termos da suposta permuta ou que comprove a incorporação contábil do imóvel ao capital social da empresa. Por essa razão, não se pode aplicar, ao presente caso, o tratamento jurídico conferido às permutas regularmente demonstradas, mantendo-se hígida a conclusão fiscal de que houve acréscimo patrimonial sem comprovação de origem.

4.2.5 SOBRE A AUSÊNCIA DE REGISTRO FORMAL DO IMÓVEL

O órgão de origem considerou a falta de registro do imóvel em nome do contribuinte como elemento impeditivo à validação da operação de integralização, afastando a alegação de transferência de bem à empresa por ausência de prova formal de domínio.

O recorrente contrapõe que o registro imobiliário tem efeitos apenas perante terceiros e que sua ausência **não descaracteriza a operação** entre as partes para fins tributários. Afirma que a operação ocorreu e gerou os efeitos econômicos declarados, ainda que não se tenha promovido o registro formal do bem.

Nos termos do art. 1.245 do Código Civil, a transferência da propriedade de bem imóvel somente se opera com o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis. Embora se reconheça, em sede administrativa, que o registro não é requisito absoluto para a aferição de efeitos tributários, especialmente quando se demonstram elementos fáticos que revelem a tradição material e a posse exercida com *animus domini*, tais situações devem ser efetiva e documentalmente comprovadas.

No presente caso, a certidão de inteiro teor da matrícula do imóvel, constante nos autos, evidencia que o bem não era de titularidade do recorrente, nem foi transferido para o patrimônio da empresa. Não há, nos autos, qualquer instrumento contratual, declaração societária, comprovante de posse, de pagamento de tributos imobiliários, ou qualquer outro elemento que indique o exercício de poderes de domínio sobre o bem.

Assim, a alegação de que a integralização teria ocorrido de fato, ainda que sem registro, não encontra respaldo probatório mínimo. Nessa ausência, não há como reconhecer a operação como juridicamente eficaz para fins de justificar o acréscimo patrimonial declarado, razão pela qual deve ser mantida a validade do lançamento quanto a esse aspecto.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2.6 SOBRE A SUPOSTA DOAÇÃO DE QUOTAS DA EMPRESA JAVA SEGURANÇA PATRIMONIAL LTDA.

A decisão impugnada afastou a alegação de doação, por inexistência de qualquer documento hábil a comprovar a transação (escritura pública, declaração da doadora, registro em declaração de IR), além da ausência de capacidade econômica da suposta doadora.

O recorrente sustenta que a operação foi efetivamente realizada a título gratuito e que a ausência de formalização por escritura não afasta a validade da doação. Argumenta, ainda, que a capacidade financeira da doadora não foi objeto de apuração aprofundada pela fiscalização, o que comprometeria a presunção de omissão de rendimentos.

Nos termos do art. 538 do Código Civil, a doação é contrato pelo qual uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens a outrem. Para sua validade, exige-se, via de regra, instrumento público, especialmente nos casos de bens sujeitos a registro ou de valor expressivo. Além disso, conforme jurisprudência reiterada do CARF, o contribuinte que afirma ter recebido doação **tem o ônus de comprovar documentalmente** a existência, a origem, a capacidade econômica do doador e a efetiva transferência do bem ou valor.

No presente caso, **não consta dos autos qualquer documento comprobatório da doação** alegada, pois não há escritura pública, declaração do IR da suposta doadora, contrato particular, comprovante bancário, nem sequer manifestação da própria doadora.

Ao contrário, conforme destacado no Termo de Verificação Fiscal, a genitora do recorrente **não declarou as cotas em sua declaração de bens**, tampouco apresentou rendimentos que justificassem a liberalidade. A hipótese de doação informal, sem qualquer elemento material que a comprove, **não pode ser acolhida como causa excludente da presunção de acréscimo patrimonial sem origem**, especialmente em se tratando de operação de alto valor.

Assim, inexistente base fática e documental apta a infirmar a conclusão da fiscalização quanto à omissão de rendimentos, razão pela qual deve ser mantido o lançamento também sob esse fundamento.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2.7 SOBRE A ORIGEM DOS RECURSOS E PRESUNÇÃO LEGAL DE RENDA OMITIDA

A instância julgadora validou a aplicação da presunção legal prevista no art. 8º da Lei nº 8.134/1990 e no RIR/1999, diante da inconsistência entre os bens e aplicações informados e a origem dos recursos declarada, sem documentação apta a justificar as operações declaradas.

O recorrente alega que a presunção foi aplicada de forma arbitrária e dissociada da realidade econômica das operações. Ressalta que apresentou explicações plausíveis para ambas as operações (integralização e doação), e que a tributação não pode incidir sobre meras suposições de riqueza, sem realização efetiva.

Nos termos do art. 8º da Lei nº 8.134/1990, presume-se omissão de rendimentos quando o contribuinte realiza despesas superiores à renda declarada e não comprova a origem dos recursos utilizados. Tal presunção possui natureza juris tantum, podendo ser afastada mediante apresentação de provas idôneas e tempestivas.

De igual modo, o art. 38 do RIR/1999 permite à autoridade fiscal considerar como rendimento tributável a parcela de variação patrimonial não explicada por fontes lícitas. No caso concreto, a fiscalização demonstrou, por meio de demonstrativo de evolução patrimonial anual, que houve aplicações financeiras e patrimoniais de elevado valor sem lastro correspondente nas rendas informadas pelo contribuinte.

Regularmente intimado a apresentar comprovação da origem dos recursos (conforme Termo de Verificação Fiscal), o recorrente limitou-se a apresentar justificativas genéricas e alegações sem respaldo documental, sem comprovar qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário. A presunção legal não foi aplicada de forma arbitrária, mas sim como decorrência direta da ausência de justificativa idônea, conforme autorizado pela legislação de regência. Por isso, o lançamento merece ser mantido também sob esse fundamento.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2.8 SOBRE A AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE NA CONDUTA DO CONTRIBUINTE

A decisão recorrida não se manifestou especificamente sobre dolo ou má-fé, limitando-se a validar o lançamento com base na presunção legal de acréscimo patrimonial não justificado.

O recorrente invoca o art. 137, II do CTN para sustentar que, tratando-se de autuação por infração, a responsabilidade tributária exigiria demonstração de dolo específico, o que não teria sido sequer apurado nos autos, tornando nulo o lançamento por ausência de imputação subjetiva válida.

O art. 137 do CTN distingue duas hipóteses de responsabilidade por infração à legislação tributária: uma objetiva, quando a infração decorre do simples inadimplemento da

obrigação, e outra subjetiva, quando a responsabilidade é agravada por conduta dolosa, com o intuito de fraudar a legislação tributária.

No caso da presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de variação patrimonial a descoberto, não há exigência legal de demonstração de dolo ou fraude para a constituição do crédito tributário, dado bastar a constatação de dispêndios não justificados por fontes formais de recursos.

A aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação da Lei nº 11.488/2007, não exige comprovação de dolo, salvo nas hipóteses de majoração para 150%, o que não se verifica no presente caso.

Assim, a ausência de demonstração de dolo não invalida o lançamento realizado com base em presunção legal objetiva, e a tese recursal deve ser afastada.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar de nulidade, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino