



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720125/2012-18
ACÓRDÃO	2002-009.980 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE CASSONI RODRIGUES GONCALVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A adoção de entendimento contrário aos interesses do contribuinte não implica que houve desconsideração dos argumentos da defesa ou alteração do critério jurídico do lançamento. Destarte, a situação não se amolda a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

IRPF. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO. COMPLEXIVO. SÚMULA CARF Nº 38.

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

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal,

cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Souza Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Souza Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, referente ao exercício 2008.

De acordo com o Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização (e-fls. 13/22), extrai-se que a ação fiscal se originou do cumprimento de determinação judicial constante do Ofício nº 1.171/2011-EJK, de 01.08.2011, da 2ª Vara Federal Criminal Especializada em Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional e Lavagem ou Ocultação de Bens, Direitos e Valores,

referente ao Processo nº 0007522-57.2011.403.6181. Em síntese, cabe o registro de que os trabalhos desenvolvidos permitiram a determinação da variação patrimonial a descoberto.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 09-64.443 - 4ª TURMA da DRJ em Juiz de Fora/MG de e-fls. 1.124/1.141, a qual julgou procedente em parte o lançamento, decotando do quadro aplicações os valores que se trata de migrações de outros fundos de investimento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 1.148/1.180), inovando pela nulidade da decisão de primeira instância por ter corrigido a base de cálculo e, nas demais razões, repisa as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

"175. Diante de todo exposto, não restam dúvidas de que esta autuação partiu de premissas fáticas e legais equivocadas, assim como, em diversos pontos, afrontou a legislação tributária, ocasionando sua total IMPROCEDÊNCIA, seja:

a) Ocorrência da decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

b) Pela insubsistência do auto de infração em face da violação ao art. 9º da Lei n. 12.469/2011, que veda a estipulação de prazo inferior a 30 dias, e o impedimento da prorrogação do prazo para apresentar novos documentos;

c) INSUBSISTÊNCIA da presente autuação, haja vista a falta de motivação minuciosa do lançamento tributário, o que veio a ocasionar o cerceamento do direito de defesa;

d) Ausência do elemento material e probatório sobre a aplicação de recursos questionados pelo contribuinte e não provado pela fiscalização, violando o art. 845 do RIR;

e) ERRO NA BASE DE CÁLCULO: Inexistência de indicação dos critérios utilizados para apuração do imposto e formação da base de cálculo;

f) Erro no enquadramento legal da infração: Impossibilidade de tributar movimentação bancária como acréscimo patrimonial após o art. 42 da Lei n. 9.430/1996."

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINARES

Nulidade da Decisão

O Recorrente pugna pela nulidade da decisão por não ter competência para corrigir o lançamento.

A fiscalização constatou a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto sob o fundamento de dispêndios maiores do que as receitas. O contribuinte apresentou defesa questionando tanto o direito como os fatos. A DRJ, por sua vez, ao analisar as razões da defesa, entendeu que deveria expurgar da planilha de variação patrimonial, os valores considerados como dispêndios, relativos a meras transferências de fundos de aplicações, conseqüentemente, alterando o crédito apurado.

Observa-se que agiu corretamente a autoridade julgadora de primeira instância. Não há qualquer empecilho ou nulidade ao ter o julgador exonerado parte do crédito por ter o recorrente desincumbido do seu ônus e provado que parte dos valores considerados dispêndios, não o são.

Assim, entendo que não houve violação ao artigo 146 do CTN a ensejar a anulação da autuação, bem como qualquer alteração do critério jurídico.

Portanto, rejeito a preliminar pleiteada.

Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa – Ausência de Motivação

O recorrente argui a nulidade do lançamento, por entender descabida a lavratura do Auto de Infração. No mais, alega que o enquadramento legal das infrações está equivocado, cerceando seu direito de defesa, devendo ser declarado nulo o lançamento, bem como não existir nos autos o Termo de Verificação Fiscal.

Alega também que não houve prorrogação de prazo.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, “Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização”, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Especificamente em relação ao argumento da modalidade do instrumento do lançamento, cabe esclarecer que não há forma ou nome específico para a peça que habitualmente acompanha o auto de infração, desde que ela contenha elementos suficientes e necessários para a

compreensão, por parte do autuado, da descrição dos fatos apurados. Esses dados podem estar encerrados em "termo de verificação fiscal", "relatório fiscal", "termo de constatação", etc, ou, **como no caso em análise, no "Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização Ano 2007"**.

O detalhamento da ação fiscal, os fatos que consolidaram as apurações desenvolvidas e a infração constatada na forma de acréscimo patrimonial não justificado, são itens plenamente identificáveis no referido termo.

Portanto, sem razão o recorrente.

No que concerne a prorrogação do prazo, os termos encaminhados ao sujeito passivo consistiram em instrumentos de ciência acerca da fiscalização em curso e expressamente informavam da exclusão da espontaneidade alusiva aos períodos em análise. A partir do terceiro termo de intimação fiscal (fls. 33/35), com ciência em 25/10/2011 (AR de fl. 36), ao interessado fora exigida a apresentação de informações e comprovantes alusivos à ação em curso e, em relação ao prazo, foi explícito ao fornecer 20 (vinte) dias.

Ora, não haveria o porquê de a fiscalização prorrogar indefinidamente a ação intentada, sobretudo em razão do entendimento de já esgotadas as demandas dirigidas ao contribuinte e a terceiros no concernente aos fatos do período que resultou o presente lançamento (ano-calendário 2007). O próprio autuado salientou, à e-fl. 1033, sobre o oferecimento de todos os documentos e justificativas que lhe eram possíveis.

Como se depreende, deu-se plena observância à legislação da matéria, não se podendo, portanto, acolher o pleito do Recorrente.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

Da Decadência

O Recorrente pugna que seja reconhecida a decadência do lançamento fiscal com base no artigo 150, §4º do CTN.

No caso em análise, o Recorrente alega que o fato gerador ocorre no mês do recebimento, no que, parece-me, está confundindo diferentes obrigações e diferentes regras.

No regime atual de tributação do IRPF, a regra aplicável à maioria dos rendimentos é a antecipação mensal de que trata o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, sem prejuízo da apuração anual, disciplinada pelo art. 7º da Lei nº 9.250 de 1995:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal. (...)

Assim, mensalmente surge para o contribuinte o dever de realizar antecipações de pagamento, caso tenha recebido rendimentos sujeitos a esse regime. E se chama "antecipação" porque não é definitiva. E não é definitiva porque a verificação da existência ou não do dever de pagar tributo só surgirá no encerramento do período de apuração, ou seja, no fim do ano-calendário.

Por isso, o fato gerador do imposto devido no ano-calendário ocorre apenas em 31 de dezembro, mesmo nas hipóteses em que a base de cálculo deva ser apurada em bases mensais. Um exemplo disto, diz respeito a depósitos bancários, esta é, inclusive, uma matéria sumulada por este Conselho. Vejamos o teor da Súmula CARF nº 38:

Súmula CARF nº 38: O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Assim, a previsão legal de que o rendimento se considera recebido no mês do crédito não tem o condão de deslocar a data da ocorrência do fato gerador, que se aperfeiçoa em 31 de dezembro, alcançando todos os rendimentos apurados desde o início do seu período de apuração.

Não há, portanto, nenhuma dúvida de que o imposto lançado foi calculado levando-se em consideração, corretamente, que o fato gerador do imposto é anual (concretizando-se em 31 de dezembro de cada ano).

Portanto, segundo os dispositivos legais mencionados pelo Recorrente, o direito do Fisco constituir o crédito tributário somente extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia após o fato gerador (31/12/2007), ou seja, a contagem se iniciaria em 01/01/2008, e teria como termo final 31/12/2012.

Portanto, tendo sido dada ciência do lançamento durante o ano de 2012 (12/12/2012 – e-fl. 1.043), constata-se que não ocorreu a decadência do Fisco em constituir o crédito tributário em questão.

MÉRITO

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

De conformidade com a peça vestibular do feito, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da omissão de rendimentos tendo em vista realização de gastos não respaldados por rendimentos declarados/comprovados, ou seja, acréscimo patrimonial a descoberto.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que estabeleceu a tributação pelo regime de caixa, em seus artigos 1º, 2º e 3º, "caput", e §§ 1º e 4º, dispõe que:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º e 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.**

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para incidência do imposto. o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(grifamos)

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, os arts. 43 e 44, do Código Tributário Nacional rezam que:

Art 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis

(grifo nosso)

Vale reproduzir, outrossim, o inciso XIII, do art. 55, do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (vigente a época dos fatos geradores):

Art. 55. São também tributáveis (Lei in" 4.506, de 1964, art. 26, Lei .nº 7. 713, de 1988, art. 3", § 42 e Lei nº 9.430, de 1996, arts 24, § 22 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;

Pela análise dos supracitados dispositivos legais, conclui-se que o pressuposto para a ocorrência do fato gerador é o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, consubstanciado na aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda.

Neste tipo de autuação, é feita uma análise do fluxo financeiro do sujeito passivo, no qual se busca conhecer todas as origens dos recursos (e sua natureza jurídico-tributária) que suportaram a aplicação deles nos gastos.

A recorrente inicia o debate sobre o tema salientando que, salvo os casos de presunções e ficções legais, o ônus de provar a ocorrência de determinada infração recai sobre a fiscalização, de acordo com a exegese dos arts. 25 e 26 do Decreto n. 7.574/2011. E, no propósito de se apurar irregularidades de acréscimo patrimonial desprovido de renda justificável, haveria, no seu entendimento, de se seguir o procedimento especificado no art. 806 do RIR/1999.

Pois bem! Na situação em concreto, não se vislumbra outro procedimento adotado pelas autoridades lançadoras senão o previsto nos citados dispositivos. Os questionamentos do sujeito passivo acerca de falta de individualização dos acréscimos patrimoniais a descoberto levantados pela fiscalização não são compatíveis com os elementos disponíveis nos autos. Vale aclarar que diversas informações tiveram por base origem componentes de ação judicial, a qual motivou inclusive o procedimento fiscal.

Para a justificação de acréscimos patrimoniais, os rendimentos isentos e operações não tributáveis devem ser comprovados com documentação hábil e idônea. Não são provas hábeis os documentos de caráter meramente declaratório, como é o caso de recibos, especialmente quando emitidos pelo próprio interessado. Como estabelece o art. 368 do Código de Processo Civil, as declarações são provas insuficientes perante terceiros dos fatos declarados:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, **competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.** (grifo nosso).

A escrituração contábil também não é prova hábil quando desacompanhada de documentos que comprovem a efetividade dos fatos registrados, nem transferem para a

administração o ônus da prova em contrário, como disposto nos artigos 923 e 924 do RIR, *in verbis*:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

O art. 302 do Decreto 3.000/1999 (vigente a época dos fatos) estabelece expressamente a exigência de prova da efetividade da operação, no caso de rendimentos ou quaisquer outros pagamentos a sócios:

Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 5º):

I - no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II - **no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.** (grifamos)

Houve a demonstração da variação patrimonial, tanto é assim que o autuado prestou as informações que entendeu pertinentes, conforme fls. 1033/1035, sendo essas rebatidas ou acolhidas de acordo com o termo lavrado pela fiscalização, às fls. 20/21, já transcritas neste voto; ademais o relatório laborado contém as informações necessárias e suficientes para que o contribuinte bem identificasse os períodos em que as variações patrimoniais requereram a pertinente tributação.

A adução do sujeito passivo de que o lançamento não persiste em razão de não se apurar variação patrimonial não justificada considerando-o de forma isolada não elide a exação ou ação desenvolvida, pois, repise-se, os dados e documentação coligidos aos autos dão conta de que sem a sua participação não ocorreriam as aplicações analisadas pela fiscalização.

Cabe, portanto, ao contribuinte, no seu interesse, produzir as provas dos fatos consignados em sua declaração de rendimentos, sob pena de não serem aceitos pelo Fisco. Essa prova deve, evidentemente, estar fundamentada em documentos hábeis e idôneos, de modo a comprovar, de forma cabal e inequívoca, os fatos declarados, o que não ocorreu nos presentes autos.

Com efeito, não procedem as alegações do autuado relativamente a este fato, considerando outrossim, que na fase do contencioso a mesma não trouxe nenhuma prova ou fato

novo que contrariasse as constatações verificadas pela fiscalização e pela decisão de piso, devendo ser mantido inalterado o lançamento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa