



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10875.004160/2002-62  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 2202-005.912 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de janeiro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ANTÔNIO GILBERTO DEPIERI

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

Ano-calendário: 1998

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

DETERMINAÇÃO DA OMISSÃO MENSAL.

Na determinação do acréscimo patrimonial não justificado, devem ser apuradas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês e transporte para o período seguinte dos saldos positivos, de forma a se evidenciar a omissão de rendimentos a ser tributada mês a mês. Realizados ajustes, pela própria autoridade fiscal autuante, nos levantamentos realizados, onde não mais se demonstra a ocorrência de variação patrimonial a descoberto, deve-se proceder ao cancelamento da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de recurso de ofício, com efeito devolutivo, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto, pela autoridade julgadora *a quo*, mediante simples declaração (fl. 1282) na própria

decisão de primeira instância (fls. 1282/1287), consubstanciada no Acórdão n.º 16-50.210 – da 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), em sessão de 5 de setembro de 2013, que, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação de fls. 778/1127, cancelando a totalidade do crédito tributário exigido, no montante original de R\$ 3.508.802,82, conforme Auto de Infração de fls. 766/770.

O referido Acórdão n.º 16-50.210 apresenta a seguinte ementa:

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DETERMINAÇÃO DA OMISSÃO MENSAL.**

Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês. Refeitos os cálculos, não há imposto a pagar.

Consoante Relatório do Acórdão n.º 16-50.210 – da 18ª Turma DRJ/SP1, trata-se de ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO, ano-calendário 1998, onde foi apurado o Crédito Tributário total de R\$ 3.508.802,82, sendo R\$ R\$ 1.554.769,07 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 1.166.076,80 referentes à Multa de Ofício proporcional e R\$ 787.956,95 referentes aos juros de mora, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 766/770.

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, foi apurada ocorrência de omissão de rendimentos decorrente da apuração de variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal e Termo de Constatação Fiscal, nos seguintes períodos e valores:

| Fato Gerador | Valor Tributável | Multa (%) |
|--------------|------------------|-----------|
| 30/06/1998   | R\$ 724.568,27   | 75,00     |
| 31/12/1998   | R\$ 4.929.137,46 | 75,00     |

O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 12/09/2002 (fl. 776) e, inconformado com o lançamento, apresentou impugnação em 08/10/2002 (fls. 778/1127). Por bem sintetizar a peça impugnatória, reproduzo parte do Acórdão n.º 16-50.210 – da 18ª Turma DRJ/SP1, quanto aos principais argumentos de defesa apresentados na impugnação:

3. O contribuinte toma ciência do auto de infração em 12/09/2002, por via postal (fl. 776), inconformado com o lançamento, apresenta impugnação em 08/10/2002, de fls. 778 a 800 (anexos de fls. 800 a 1127), em que alega, em síntese:

3.1. OMISSÃO DE REGISTROS DE PATRIMÔNIO EXISTENTE EM 1 DE JANEIRO DE 1998. Destaca erro existente no documento intitulado "demonstrativo do regime de caixa mensal", na parte referente à janeiro de 1998. Nele, a autoridade fiscal omitiu o registro do valor de R\$ 1.000.000,00 de aplicação de CDB do Banco Industrial, como origem, mas registrou a aplicação de R\$ 1.000.000,00 de CDB no Banco Industrial;

3.2. a omissão do item 45, do Demonstrativo, como origem em janeiro de 1998 e o equivalente o registro de R\$ 1.000.000,00, como aplicação de janeiro de 1998, resultou

em erro substancial, do valor apurado para a variação patrimonial de janeiro, refletindo-se na variação patrimonial acumulada durante o ano calendário de 1998;

3.3. em segundo lugar, deve-se registrar o erro existente no "demonstrativo do regime de caixa mensal", na parte referente à dezembro de 1998. Nele, a autoridade fiscal omitiu o registro do valor de R\$ 5.000.721,62, de Funda de Ações Performance do Banco Chase Manhattan S.A. Este registro se refere a duas aplicações no valor de R\$ 2.500.360,81;

3.4. o valor total de R\$ 5.000.721,62 já existia no patrimônio do contribuinte em 31 de dezembro de 1997, e foi lançado no item 70 da declaração de ajuste, não foi movimentado no ano calendário de 1998;

3.5. prossegue, em resumo, o demonstrativo traz erros de valores substanciais, tanto no início do período, como ao final do ano, no mês de dezembro;

3.6. estas omissões, de valores financeiros pertencentes ao patrimônio do contribuinte no exercício anterior, são em grande parte responsáveis pelos resultados distorcidos constante no "demonstrativo da variação patrimonial no regime de caixa mensal", na coluna "diferenças a tributar" referente aos meses de junho de 1998, e dezembro de 1998 que ensejaram o lançamento de ofício, ora impugnado;

3.7. PLANILHA NÃO OFERECE CORRETAS INFORMAÇÕES SOBRE O RENDIMENTO FINANCEIRO AUFERIDO PELO CONTRIBUINTE. O contribuinte auferiu, durante o ano calendário de 1998, rendimentos tributáveis que totalizaram R\$ 326.700,00, devidamente declarados na DAJA. Auferiu rendimentos isentos e não tributáveis no importe de R\$ 7.900.390,48. Auferiu, também, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, que totalizaram R\$ 49.273.733,91. Deste total, o valor de R\$ 38.970.573,33 se refere a rendimentos de aplicações financeiras;

3.8. caso tivessem sido registrados os rendimentos financeiros devidamente declarados na declaração de ajuste anual, no total de R\$ 38.970.573,33, não teriam aparecido "valores a descoberto" no demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal;

3.8. DISTORÇÃO PELA APROPRIAÇÃO DE RENDIMENTOS DO FUNDOS DE INVESTIMENTO POR COMPETÊNCIA NOS MESES DE JANEIRO, FEVEREIRO, MARÇO, ABRIL, MAIO DE JUNHO DE 1998. Argumenta o impugnante que, ao elaborar a planilha do fluxo financeiro, intitulado "demonstrativo da variação patrimonial no regime de caixa mensal" dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho, a autoridade fiscal registrou como "aplicação" o saldo mensal atualizado dos fundos de investimento, mas, não levou em consideração os rendimentos de fundos financeiros tributados exclusivamente na fonte, que deveriam ser considerados "origem" como forma de apropriação da receita das aplicações em fundos de investimento, como já apontado;

3.9. ao registrar o saldo dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 1998, o agente fiscal apropriou a renda com base em informes ilustrativos fornecidos pelo agente financeiro, segundo o qual o investidor pessoa física é informado qual o saldo ao final do mês, caso houvesse resgate;

3.10. no caso, os registros de valores que não foram resgatados, não obedeceram o regime de caixa imposto pela lei tributária, viciando os saldos mensais encontrados pela autoridade fiscal, especialmente nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho;

3.11. com efeito, essas previsões de rendimentos não podiam ser registradas nem como "origem" nem "aplicação" de numerário em regime de caixa, uma vez que não ingressaram e não saíram da disponibilidade do contribuinte;

3.12. utilizando tal metodologia, a autoridade fiscal equivocou-se, tornando viciada a planilha que utilizou como demonstrativo;

3.13. no segundo semestre, contudo, com a mudança da legislação, a tributação incidiu sobre o saldo atualizado ao final do período (no caso o mês), adicionando-se os valores

das aplicações, e, subtraindo-se os resgates, com a segregação da expectativa de rendimentos, que integrará o saldo inicial do segundo período;

3.14. também neste período, não foram registradas, como "origem", mensalmente as valorizações que serviram de base de cálculo para imposto de renda retido na fonte e foram declarados como rendimentos tributados exclusivamente na fonte;

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro grau tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade. Tendo em vista os argumentos articulados na peça impugnatória, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu necessária a conversão do processo em diligência, conforme despacho de fls. 1134/1136, sendo solicitado à autoridade lançadora o esclarecimento dos seguintes pontos:

a) esclarecer a metodologia aplicada na apuração da variação patrimonial a descoberto, no Demonstrativo de fls. 727 a 755, tendo como parâmetro, fundamentalmente, o Demonstrativo de fls. 788 e 789, elaborado pelo impugnante;

Se for o caso, solicita-se o refazimento do "Demonstrativo do Regime de Caixa Mensal", que resultou na lavratura do Auto de Infração, com as retificações que a fiscalização entender cabíveis;

Nesse sentido, que se faça, também, a indicação explícita da fonte dos dados/valores inseridos no Demonstrativo de Evolução Patrimonial elaborado pela fiscalização (indicando o nº da folha do processo em que se encontra o dado), quer seja ele alterado - em decorrência desta diligência, ou não (neste caso, complementar o Demonstrativo de fls. 727 a 755).

b) se não restar prejudicada pela resposta do item acima, esclarecer o porquê da omissão do registro no valor de R\$ 1.000.000,00 de aplicação de CDB do Banco Industrial, como origem, mas a inclusão da aplicação de R\$ 1.000.000,00 de CDB no Banco Industrial, no mês de janeiro/2008.

Em atendimento à solicitação de diligência, foi elaborada, pela autoridade fiscal autuante, a "Manifestação Fiscal" de fls. 1162/1164, onde presta informações quanto ao método aplicado na apuração da variação patrimonial a descoberto e analisa os argumentos e documentação apresentados pelo contribuinte na peça impugnatória, nos seguintes termos:

(...)

De acordo com a legislação de regência, por ocasião da elaboração do Demonstrativo de fls. 727 a 755, que se reporta ao ano-calendário de 1998, os trabalhos foram pautados no:

1 - regime de caixa estabelecido pelo art. 2º, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990;

Nestas condições todos os saldos iniciais positivos (no primeiro dia do período de apuração) de natureza financeira são considerados origens de recursos ao passo que, conseqüentemente, os valores correspondentes no último dia do mesmo período são considerados aplicações para, no primeiro dia do período seguinte transformarem-se em origens e, assim, por diante.

2 - caput do art. 855 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que versa sobre origem dos recursos e dispêndios ou aplicações (princípio do débito e crédito) e,

3 - aspecto temporal mensal, de acordo com o parágrafo único do mesmo art.

855, do RIR/99.

Em suma, o método empregado na variação patrimonial a descoberto é de fundamentação estritamente legal.

O "Demonstrativo do Regime de Caixa Mensal" foi totalmente redigitado pelo fato de que, em se tratando de um auto de infração em papel não eram armazenados arquivos digitais. Para tanto foram levados em consideração os mesmos documentos

apresentados pelo Contribuinte por ocasião do desenvolvimento da Auditoria Fiscal, conforme fls. 32 a 726.

(...)

A não consideração do registro no valor de R\$ 1.000.000,00 de aplicação de CDB do Banco Industrial como origem, no mês de janeiro/1998, bem como de outros lançamentos do mesmo tipo determinaram a consideração de todos os saldos iniciais (origens) de recursos para todas as aplicações de natureza financeira relacionados no Demonstrativo do Regime de Caixa Mensal, ano-calendário 1998, de fls. 1130 e seguintes, como por exemplo os saldos de aplicação em CDB no Banco Cidade S/A CNPJ 61377677/0001-38, para junho/dezembro de 1998, conforme indicações das folhas do processo.

Como consequência natural dos ajustes assim promovidos por este Auditor Fiscal não restaram Diferenças a Tributar no Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa de Mensal, ano-calendário 1998.

Em função da análise efetuada, a autoridade fiscal autuante procedeu à elaboração de novo “Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal” e concluiu que, em decorrência dos ajustes promovidos não restaram apuradas diferenças a tributar relativas ao período objeto do procedimento inicial de fiscalização.

Tendo em vista o falecimento do contribuinte no ano de 2009, foram cientificados os herdeiros de seu espólio, quanto aos termos e conclusões do procedimento de diligência acima relatado, para apresentação de eventuais manifestações.

Em documento de fls. 1236 a 1238 os herdeiros do espólio, por intermédio de procurador comum a todos, manifestam-se *“favoráveis ao parecer exarado pelo d. Auditor Fiscal, e, por conseguinte, requerem a extinção do presente procedimento administrativo diante da inexigibilidade e ilegitimidade do crédito tributário”*.

O processo fiscal retorna em 21/08/2013 para a DRJ/SP1 para julgamento da impugnação, tendo sido a mesma julgada procedente, por unanimidade de votos, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado, onde se destaca os seguintes excertos do voto da relatora:

(...)

O presente processo foi baixado em diligência a fim de que o Auditor Fiscal autuante elucidasse os pontos controversos, tendo sido solicitado, se fosse o caso, que o Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal fosse refeito a partir dos novos elementos que pudessem resultar da diligência.

O Auditor Fiscal autuante analisou os elementos trazidos à discussão pelo impugnante, constatou ocorrência de equívocos quando da elaboração do Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal de fls. 732 a 762 (base para lavratura do Auto de Infração), tendo o mesmo sido refeito resultando o Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal de fls. 1137 a 1160, quadro resumo em fl. 1161, mediante a Manifestação Fiscal de fls. 1162 a 1164.

O *Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal corrigido* (fl. 1161) aponta que não houve variação patrimonial a descoberto, logo, não há o que se tributar sob esse fundamento, devendo o crédito tributário constituído através do Auto de Infração ser cancelado.

Diante do exposto, **VOTO** no sentido de **JULGAR PROCEDENTE** a impugnação.

(...)

Conforme determina o artigo 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, foi interposto, pela autoridade julgadora de primeira instância, recurso de ofício, haja vista o valor do crédito tributário desonerado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

### Admissibilidade do Recurso de Ofício

Para fins de conhecimento de recurso apresentado de ofício pela autoridade julgadora de primeira instância, nos termos do inc. I do art. 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, há que se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme Súmula CARF n.º 103, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), nos termos do art. 1.º da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Considerando que houve cancelamento da totalidade do crédito tributário no julgamento de primeira instância, sendo o montante original desse crédito, exigido pelo Auto de Infração de fls. 766/770, de R\$ 3.508.802,82 (três milhões, quinhentos e oito mil, oitocentos e dois reais e oitenta e dois centavos), evidente o fato de que a exoneração em primeira instância supera o atual limite de alçada da Portaria MF n.º 63, de 2017.

Nesses termos, conheço do recurso de ofício.

### Mérito

Conforme exaustivamente demonstrado no Relatório, o julgamento da procedência da impugnação, e consequente cancelamento do crédito tributário objeto do Auto de Infração, decorreram da “Manifestação Fiscal” de fls. 1162/1164, onde a autoridade fiscal autuante conclui que, após promovidos os devidos ajustes não restaram apuradas diferenças a tributar relativas ao período objeto do procedimento inicial de fiscalização.

Tal conclusão está lastreada no novo “Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal” (fl. 1161), também elaborado pelo autoridade fiscal autuante, onde demonstra que, após a realização dos ajustes apontados na impugnação não mais se apurou diferenças a tributar, no ano-calendário de 1998, para o contribuinte Antônio Gilberto Depieri.

Evidente, assim, o fato de tratar-se de lançamento que reclama revisão, à luz de documentos ou argumentos novos apresentados pelo contribuinte e reconhecidos pelo própria autoridade que presidiu o procedimento fiscal de lançamento.

Entretanto, é consabido que a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ao contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), uma vez que a competência regimental da autoridade administrativa da unidade local para decidir sobre revisão de ofício tem sua atuação limitada. Nesse sentido já se manifestou a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio do Parecer Normativo Cosit n.º 8, de 03 de setembro de 2014

Isso porque, a despeito de não haver hierarquia administrativa entre autoridade lançadora e julgadora (nas DRJs e CARF), mas, sim, distinção de competências, preceitua o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, que, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, cabe às DRJs e ao CARF o julgamento administrativo em primeira e segunda instâncias, respectivamente, dos processos de exigência de tributos e contribuições administrados pela RFB.

No Acórdão objeto do presente recurso há expressa informação de que a autoridade autuante constatou a ocorrência de equívocos quando da elaboração do “Demonstrativo da Variação Patrimonial no Regime de Caixa Mensal”.

Tendo em conta que todo o lançamento do crédito tributário discriminado no Auto de Infração encontra-se baseado em tal demonstrativo, sendo que a referida autoridade, após elaboração de novo demonstrativo, constata que não restaram diferenças a tributar, forçoso concluir que não merece reforma o Acórdão recorrido, que, fundamentalmente, acatou os argumentos apresentados pelo então impugnante, calcados em documentos legítimos, que alteram a situação que ensejou o lançamento tributário, e reconhecidos pela autoridade fiscal autuante.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos