



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.720049/2016-41
ACÓRDÃO	2402-013.000 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SELIDE GLEDEN TEIXEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida à litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis 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, devidamente comprovados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CÔNJUGE.

DECLARAÇÃO EM SEPARADO.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor da variação para cada cônjuge, caso o casal não faça apresentação da Declaração de Ajuste Anual em conjunto.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício, no percentual de 75%, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago

espontaneamente pelo contribuinte. In casu, considerando que a exigência de imposto devido referente a variação patrimonial a descoberto, apurada em relação a bens comuns do casal, atinge ambos os cônjuges, a responsabilidade pelo pagamento do imposto lançado, acrescido de multa de ofício, recai sobre eles, na proporção de 50% para cada um.

MULTA ISOLADA.

Tendo a contribuinte recebido rendimentos de pessoas físicas e não efetuado o recolhimento do imposto de renda mensal (carnê-leão), é cabível a aplicação de multa isolada incidente sobre o valor do imposto devido. Não se aplica ao caso a denúncia espontânea, por se tratar de penalidade aplicada por ter o contribuinte deixado de recolher imposto no devido prazo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Apresentaram voto divergente, por escrito, no plenário virtual, os Conselheiros Gregório Rechmann Júnior e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que vencidos, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto[a] integral), Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10945.720049/2016-41, em face do acórdão nº 16-75.364, julgado pela 16ª Turma da Delegacia da

Receita Federal do Brasil de Julgamento, em sessão realizada em 10 de julho de 2015, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 212/220, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2012, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 300.453,68 (trezentos mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e sessenta e oito centavos), sendo R\$ 145.375,93 referentes ao imposto, R\$ 109.031,94, à multa proporcional, R\$ 3.000,00, à multa exigida isoladamente, e R\$ 43.045,81, aos juros de mora (calculados até 01/2016).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 213/214), foram apuradas as seguintes infrações:

1. Acréscimo Patrimonial a Descoberto
2. Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê Leão De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 208/211, em procedimento fiscal desenvolvido junto a João Luiz Teixeira, CPF 388.875.416-04, cônjuge da contribuinte, apurou a fiscalização a omissão de rendimentos decorrentes de acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos conhecidos, no valor de R\$ 1.059.165,87 no ano-calendário de 2012.

Considerando que esse acréscimo patrimonial decorreu do aumento do patrimônio comum do casal, em razão do regime de comunhão parcial de bens adotado no matrimônio e que o cônjuge virago (interessada) apresentou suas declarações de rendimentos em separado, a contribuinte foi instada também a apresentar esclarecimentos e correções ao demonstrativo elaborado, suportados em documentação comprobatória.

Como não houve manifestação da interessada, restou caracterizada a omissão de rendimentos devido à variação patrimonial a descoberto, sem respaldo nos rendimentos conhecidos do casal.

Os rendimentos omitidos foram atribuídos aos dois cônjuges na proporção de cinquenta por cento dos valores apurados (Solução de Consulta Interna nº 39/2008 -COSIT), sendo que a exigência do tributo de responsabilidade do contribuinte João Luiz Teixeira, CPF 388.875.416-04, foi formalizada nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10945.721405/2015-63 (cujas cópias foram juntadas às fls 17/207 do presente processo).

Assim sendo, em nome da contribuinte foi efetuado o lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física sobre o valor de R\$ 529.582,94 (50% de R\$ 1.059.165,87).

Foi aplicada também, a multa isolada de 50%, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a falta de recolhimento do imposto mensal obrigatório (carnê-leão) incidente sobre os rendimentos declarados pela contribuinte como recebidos de pessoa física.

Foi formalizado o processo administrativo de representação fiscal para fins penais nº 10945.720050/2016-76 para cumprimento do disposto no inciso I, do artigo 1º do Decreto nº 2.730/98, disciplinado pela Portaria RFB nº 2.439/2010 com as alterações da Portaria RFB nº 3.182/2011, tendo em vista que a conduta da contribuinte, representada pela omissão de rendimentos tributáveis ao Fisco, configurou, em tese, crime contra a ordem tributária, na forma do disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida à litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis 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, devidamente comprovados.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CÔNJUGE. DECLARAÇÃO EM SEPARADO.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor da variação para cada cônjuge, caso o casal não faça apresentação da Declaração de Ajuste Anual em conjunto.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício, nº percentual de 75%, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte. In casu, considerando que a exigência de imposto devido referente a variação patrimonial a descoberto, apurada em relação a bens comuns do casal, atinge ambos os cônjuges, a responsabilidade pelo pagamento do imposto lançado, acrescido de multa de ofício, recai sobre eles, na proporção de 50% para cada um.

MULTA ISOLADA.

Tendo a contribuinte recebido rendimentos de pessoas físicas e não efetuado o recolhimento do imposto de renda mensal (carnê-leão), é cabível a aplicação de multa isolada incidente sobre o valor do imposto devido. Não se aplica ao caso a denúncia espontânea, por se tratar de penalidade aplicada por ter o contribuinte deixado de recolher imposto nº devido prazo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário requerendo: 1) ilegitimidade passiva para incidência de multa; 2) violação ao contraditório e ampla defesa; 3) inexistência de acréscimo patrimonial; 4) ilegalidade da multa isolada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

Transcrevo o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 114, §12º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho como minhas razões de decidir.

Nulidade do Lançamento. Cerceamento de Defesa

A impugnante pugna pela nulidade do auto de infração em comento, com fundamento na suposta ausência de motivação e lesão à ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), dado o caráter genérico do auto de infração e a utilização de provas e elementos em relação aos quais não foi oportunizada a sua manifestação.

Entende que o relatório fiscal não consignou os elementos de prova que permitiram apurar o acréscimo patrimonial lançado e, por isso, não dispôs de todas as informações necessárias para a compreensão da exigência fiscal e a apresentação de impugnação ao auto de infração, o que implicou em verdadeira afronta ao devido processo legal, por macular o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Sustenta, ainda, que o procedimento fiscal contém, inapropriadamente, elementos de prova produzidos por ocasião do procedimento fiscal nº

0910600.2015.00059, relativo a seu cônjuge, e que não foi notificada de tais provas, o que a impediu de exercer adequadamente o contraditório.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

“Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” O auto de infração ora impugnado atende a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF a autuada, foi lavrado na DRF Belo Horizonte/MG, às 14 horas e 58 minutos do dia 18 de janeiro de 2016 e descreve adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, o dito lançamento apontou as disposições legais infringidas e determinou a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos, e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio." Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos, conforme se esclarece a seguir.

Como já mencionado anteriormente, o auto de infração foi lavrado por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 09.1.06.00.2015.00253.

Com respeito ao direito de defesa, cumpre ressaltar que os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo quanto no judicial, por força do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

No entanto, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, atuando a fiscalização com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993). É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do já mencionado art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco, sendo o ato do lançamento privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

No caso concreto, conquanto o procedimento fiscal, que culminou na autuação da contribuinte por omissão de rendimentos em face de acréscimo patrimonial a

descoberto, tenha se originado a partir da ação fiscal instaurada contra o seu cônjuge, João Luiz Teixeira, o que se extrai dos autos é que a autuada foi devidamente comunicada do início do procedimento fiscal deflagrado em seu nome, tendo-lhe sido concedido o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

É o que se observa a partir do Termo de Início do Procedimento Fiscal, emitido em 10/11/2015 e cientificado em 16/11/2015 (fls. 07/10), por meio do qual a fiscalizada foi instada a se pronunciar a respeito do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa Financeiro, elaborado a partir das declarações de rendimentos e documentação apresentada por seu cônjuge, e apresentar as correções e/ou complementações que julgasse pertinentes, devidamente acompanhadas de documentação comprobatória.

Posteriormente, consoante o Termo de Intimação Fiscal nº 0363, exarado em 03/12/2015 e cientificado em 11/12/2015 (fls. 13/15), a interessada foi informada da alteração promovida no Demonstrativo Mensal de Fluxo de Caixa que lhe havia sido anteriormente encaminhado, e recebeu, na ocasião, o novo demonstrativo contendo a alteração efetuada, para conferência e eventual correção.

Saliente-se que o acréscimo patrimonial a descoberto foi perfeitamente explicitado nos demonstrativos de evolução patrimonial da contribuinte e seu cônjuge, dos quais consta a devida identificação dos valores que ingressaram no patrimônio do casal(recursos) e aqueles que efetivamente saíram (aplicações) e a clara evidenciação da inconformidade entre os recursos declarados e os dispêndios e aplicações realizadas.

A alegação de que o procedimento fiscal contém, inapropriadamente, elementos de prova produzidos por ocasião do procedimento fiscal relativo a seu cônjuge, cuja produção foi realizada sem a sua necessária notificação para realizar o exercício do contraditório, deve ser rechaçada de pronto.

A prova emprestada é instituto admitido pelo direito tributário, inexistindo na legislação reguladora das atividades ligadas ao lançamento qualquer vedação à utilização de provas colhidas em outro processo, desde que observado o contraditório, conforme preceitua o Código de Processo Civil, no seu artigo 372.

Na situação em análise, a contribuinte e seu cônjuge eram casados pelo regime de comunhão parcial de bens, conforme revela a escritura pública de compra e venda de imóvel (fls. 48), sendo que, nos termos do art. 1.658 do Código Civil em vigor, tal regime impõe a comunicabilidade dos bens que sobrevierem ao casal na constância do casamento.

A obtenção de renda advinda de acréscimo patrimonial a descoberto é essencialmente originária da aquisição de bens comuns do casal, sendo que parte

das aplicações é suportada por rendimentos próprios de cada um dos cônjuges e por rendimentos oriundos de bens comuns, como é o caso da venda de imóveis.

O rendimento omitido apurado beneficia ambos os cônjuges, haja vista que suportou o pagamento de despesas comuns e seu remanescente, a aquisição de bens pertencentes aos dois em proporções idênticas (casamento sob o regime de comunhão parcial de bens).

O casal em questão forma efetivamente uma unidade na qual ambos interagem e da qual ambos se beneficiam.

Assim, as provas fornecidas pelo cônjuge da interessada, que deram sustentação à exigência no processo 10945.721405/2015-63, são as mesmas que ora sustentam a presente exigência, ou seja, as mesmas provas se prestam para os dois processos, sendo de natureza tal que a contribuinte não pode negar seu conhecimento. Constituem-se principalmente em esclarecimentos apresentados em atendimento a intimações, declarações de imposto de renda de pessoa física, documentos relativos a imóveis de propriedade do casal, documentos de transferência de veículos pertencentes à contribuinte e ao cônjuge, relatório fiscal e auto de infração referentes ao cônjuge, dentre outros (fls. 17/31 e 37/206).

Ademais, como relatado previamente, a contribuinte foi chamada a analisar os demonstrativos de fluxo de caixa e apresentar as explicações e provas que pudesse possuir, ou seja, foi aberto o contraditório dentro da nova ação fiscal deflagrada contra ela.

Após cientificada do auto de infração e dos documentos que compuseram o procedimento fiscal (fls. 224), a interessada teve 30 (trinta) dias para apresentar sua impugnação e anexar aos autos todas as provas que julgasse relevantes para elidir a exigência.

Nenhum procedimento administrativo dificultou ou o impediu de apresentar sua impugnação e comprovar suas alegações, não tendo sido violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

Constata-se, ainda, que, os documentos relativos ao procedimento fiscal instaurado contra o cônjuge da contribuinte integraram os presentes autos, e, desse modo, caso houvesse interesse, a impugnante poderia ter requisitado o acesso à documentação em questão, de acordo com a sua conveniência, no órgão preparador durante os 30 (trinta) dias do prazo para impugnação, a teor do que prevê o art. 46 da Lei nº 9.784/1999.

Conclui-se, portanto, que não se vislumbra a existência de vício de qualquer ordem no lançamento ou a ocorrência de cerceamento do direito de defesa ou mesmo violação a quaisquer princípios norteadores da atuação administrativa.

Acréscimo Patrimonial Impende destacar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (juris

tantum), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial.

Nesse sentido, dispõe a legislação sobre o assunto:

Código Tributário Nacional:

“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:

(...)

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.” (destaques da transcrição) Lei nº 7.713, de 1988:

“Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (destaques da transcrição)

(...)

§ 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 e proventos, bastando para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma ou título.”

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada, ainda, no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999), art. 55, XIII, e arts. 806 e 807:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.” (...) “Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas

importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (destaques da transcrição)

À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito.

Desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda informada e os dispêndios e aplicações realizados pelo contribuinte. Detectadas diferenças negativas, ou seja, despesas e/ou aplicações sem cobertura dos rendimentos declarados, verifica-se a ocorrência de acréscimo não justificado, que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda.

O objetivo da análise patrimonial é verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram no seu patrimônio(origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos); a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos, situação que somente pode ser explicada pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Desse modo, verificada a existência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação.

Nesse contexto, cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, demonstrar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que o acréscimo patrimonial apurado é suportado por rendimentos já tributados ou isentos e não tributáveis.

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

Portanto, se o impugnante não apresentar documentos que comprovem de maneira inequívoca a utilização de recursos isentos, não tributáveis ou cuja origem foi submetida à tributação, a presunção legal de omissão de rendimentos se concretiza, por não ter sido elidida. É o ônus com o qual o contribuinte tem que arcar.

(...)

No presente caso, tendo em vista o procedimento fiscal inicialmente instaurado contra João Luiz Teixeira e, com base nas informações e esclarecimentos por ele prestados, a fiscalização elaborou o demonstrativo mensal de variação patrimonial do ano-calendário de 2012.

Conforme se extrai da escritura de compra e venda às fls. 48, , e, assim, o demonstrativo de variação patrimonial levou em conta todos os recursos conhecidos e comprovados referentes ao casal.

Na situação em análise, João Luiz Teixeira era casado em regime de comunhão parcial de bens com Selide Gleden Teixeira (interessada), regime esse que, nos termos do art. 1.658 do Código Civil em vigor, impõe a comunicabilidade dos bens que sobrevierem ao casal na constância do casamento.

Assim é que o demonstrativo de variação patrimonial levou em conta todos os recursos conhecidos e comprovados referentes ao casal, apontando a existência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda informada pelo casal nas declarações de ajuste anual do exercício 2013, ano-calendário 2012, apresentadas em separado (fls. 02/06 e 17/29).

Instado a se manifestar sobre o acréscimo patrimonial em questão, João Luiz Teixeira apresentou justificativas que não foram consideradas suficientes para afastar o acréscimo patrimonial apurado.

A contribuinte, intimada no decorrer do procedimento fiscal a ela relativo a apresentar esclarecimentos e correções ao demonstrativo elaborado, optou por quedar-se inerte.

Na fase impugnatória também não foi trazido aos autos nenhum documento e/ou esclarecimento com vistas a justificar a variação patrimonial a descoberto apurada no ano-calendário de 2012.

A ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto não justificado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, como já assinalado previamente, pressupõe a ocorrência de omissão de rendimentos à tributação.

Assim, considerando que o acréscimo patrimonial a descoberto decorreu do aumento do patrimônio comum do casal, em razão do regime de comunhão parcial de bens adotado no matrimônio, e que a interessada e seu cônjuge, João Luiz Teixeira, optaram por tributar seus rendimentos em separado, correta a distribuição desse acréscimo de maneira igualitária a ambos e a consequente tributação dos rendimentos omitidos, na proporção de 50% para cada um.

Nesse mesmo sentido orienta a Solução de Consulta Interna Cosit nº 39, de 12 de setembro de 2008:

TRIBUTAÇÃO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO CARACTERIZADO PELA AQUISIÇÃO DE BENS COMUNS AO CASAL – OPÇÃO PELA DECLARAÇÃO EM SEPARADO

13. Pelo disposto na legislação que rege o assunto, tendo em vista que a regra para a tributação dos rendimentos produzidos por bens comuns ao casal é a tributação em separado, entende-se que a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns ao casal, deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor da variação patrimonial para cada cônjuge, caso não tenham apresentado a DAA em conjunto. Desse modo, a autuação deve ser efetuada no nome de cada um dos cônjuges.

Resta, pois, confirmada a omissão rendimentos lançada no auto de infração em análise.

Multa de Ofício.

Requer a impugnante a desconstituição da multa de ofício de 75%, exigida pelo acréscimo patrimonial a descoberto, em razão da ilegitimidade passiva da impugnante para sofrer a referida sanção.

Como já se viu, a variação patrimonial a descoberto provém basicamente da aquisição de bens comuns do casal, que é casado no regime de comunhão parcial de bens.

A exigência de imposto devido referente à variação patrimonial a descoberto, apurada em relação a bens comuns do casal, atinge ambos os cônjuges, que são os titulares da disponibilidade de renda.

Já a multa de ofício, afeiçoada ao Direito Penal, destina-se a punir o infrator da legislação tributária que teve sua irregularidade apurada em procedimento fiscalizatório conduzido pela autoridade tributária; ou seja, a penalidade recai sobre aqueles contribuintes que não cumpriram, espontaneamente, suas obrigações fiscais.

Uma vez instaurado o procedimento de ofício e constatada infração à legislação tributária, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (multa de 75%). É o que leciona o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, a seguir, transcreve-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Dessa forma, em se tratando de lançamento de ofício, sobre o valor do imposto que deixou de ser pago é cabível a incidência de multa de ofício, no percentual de 75%.

In casu, a responsabilidade pelo pagamento do imposto lançado, acrescido da multa de ofício, recai sobre a interessada e seu cônjuge, na proporção de 50% para cada um.

Não há, pois, que se falar em bis in idem, pois o valor lançado em nome da contribuinte corresponde a 50% do imposto apurado, sendo que o valor relativo aos outros 50% foram lançados em nome do contribuinte João Luiz Teixeira.

Cada um dos contribuintes responde pela metade do imposto devido e da multa de ofício sobre ele incidente.

Destarte, deve ser mantida a multa de ofício aplicada pela fiscalização, a incidir sobre o imposto suplementar apurado, em estrita obediência aos comandos legais pertinentes.

Multa Isolada

A contribuinte pede a exclusão da multa isolada, alegando que, mesmo não tendo recolhido o carnê-leão na devida época, o rendimento correspondente e foi oferecido à tributação em sua DIRPF e o imposto nela apurado foi pago em sua totalidade, fazendo jus, portanto, ao benefício da denúncia espontânea, conforme determina o art. 138 do CTN.

Acerca da multa de ofício isolada, necessário se faz um estudo acerca da legislação que regulamenta a questão.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 8º, estabelece que a pessoa física, que receber de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, sujeita-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a Lei nº 8.134/1990, art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata a Lei nº 7.713/1988, art. 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Por outro lado, de acordo com o artigo 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) para o caso de a pessoa física sujeita ao pagamento do imposto na forma da Lei nº 7.713, de 1988, artigo 8º (carnê-

leão), que tenha deixado de fazê-lo, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Verifica-se, assim, que de acordo com o dispositivo legal acima mencionado, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Saliente-se que a multa é “isolada”, sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, levando o rendimento à tributação tão somente no ajuste anual.

Se fosse possível atrasar os recolhimentos mensais e deixá-los para a Declaração de Ajuste Anual, descumprindo, desta forma, a Lei n.º 7.713/1988, sem qualquer penalidade específica para a falta de pagamento mensal, a norma legal seria inócua, pois seu descumprimento nenhum ônus acarretaria ao infrator, ou seja, nada significaria em termos de penalidade.

A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, aos seguintes procedimentos:

“Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)

II – Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

- a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;
- b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.” No caso em tela, os rendimentos recebidos de pessoa física foram informados pela interessada na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2012.

Entretanto, o imposto mensal devido a título de carnê-leão, incidente sobre tais rendimentos, deixou de ser recolhido tempestivamente, sendo cabível, por conseguinte, a aplicação da multa isolada, prevista na alínea “b” do inciso II, art.

1º, da IN/SRF nº 46/1997, que deve incidir sobre o valor do imposto mensal que deixou de ser pago.

Frise-se que a entrega da declaração de ajuste anual, com ou sem apuração de imposto, não exonera o contribuinte do pagamento desta multa nem tampouco configura denúncia espontânea.

O objetivo da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário não pago, afastando do valor cobrado a parte punitiva representada pela multa de ofício exigida juntamente com o imposto.

Aqui, ao contrário, não se trata de lançamento de multa de ofício pelo não recolhimento de IRPF, mas de penalidade pelo descumprimento de uma atitude exigida do contribuinte. Acolher a tese da impugnante significaria negar a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação.

Assim sendo, constatada a falta de pagamento da antecipação mensal e prevista a penalidade em lei regularmente editada, cabível a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago.

Conclusão

Ante o exposto voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Gregório Rechmann Junior**

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do ilustre relator, ousou dele divergir em relação à infração de acréscimo patrimonial a descoberto, para que seja aproveitado, como origem de recursos, do saldo em espécie declarado pelo cônjuge da Contribuinte no dia 31 de dezembro do exercício imediatamente anterior.

Apenas para contextualizar, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte:

1. Acréscimo Patrimonial a Descoberto

2. Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão

No que tange à infração de acréscimo patrimonial a descoberto, a Recorrente defende que o v. Acórdão fundamentou que, como a fiscalização concluiu pela caracterização de acréscimo patrimonial a descoberto referente a valores declarados em espécie em domicílio pelo Sr. João Luiz Teixeira, teria ocorrido acréscimo no patrimônio comum do casal, o que implicaria em aplicação da cobrança também em face da ora Recorrente.

Destaca que, do Relatório Fiscal de fls. 160/173 do PTA nº10945.721405/2015-63 verifica-se que foram computados os rendimentos do casal, apurando-se acréscimo patrimonial de R\$ 1.059.165,87, considerados sem respaldo em rendimentos conhecidos e comprovados do casal. O valor foi dividido na proporção de 50% para cada.

Conclui, em aprestada síntese, que, diante do ônus da autoridade fiscal em demonstrar a real existência de acréscimo patrimonial deve ser reconhecida a improcedência do lançamento do crédito tributário, quando ausente prova da autoridade fiscal da inexistência dos recursos.

Razão assiste à Recorrente neste particular.

De fato, conforme já decidiu essa Colenda Turma, deve ser considerado como origem de recursos válida a disponibilidade em moeda corrente (...) regularmente informada em DIRPF pelo contribuinte no exercício anterior ao auditado, notoriamente porque não foi localizado nos autos, e tampouco no Termo de Verificação Fiscal, qualquer informação de que o contribuinte tenha sido intimado e não comprovado tal disponibilidade (neste sentido, vide Acórdão nº 2402-007.508, cujo voto vencedor, em relação à matéria ora em análise, foi de relatoria do Conselheiro Paulo Sérgio da Silva).

Neste mesmo sentido, foram as razões de decidir objeto do Acórdão nº 2402-010.130, *in verbis*:

(...)

Quanto ao mérito, verifica-se, da análise da planilha de variação patrimonial, que não foram considerados nos anos-calendário seguintes os saldos apurados em dezembro do ano calendário anterior, o que reclama reparo.

Isto porque, havendo saldo positivo em determinado mês, o respectivo valor é transportado para o mês seguinte (saldo disponível para o mês seguinte), e, neste mês (seguinte), é contabilizado como saldo disponível do mês anterior. É uma lógica simples.

Assim, uma vez que os fluxos de caixa apuram fatos geradores mensais, não é razoável que apenas o saldo disponível apurado no mês de dezembro tenha tratamento diverso daquele conferido aos demais meses do ano, inclusive para aproveitamento no mês seguinte (janeiro do ano subsequente), com mais razão ainda quando o ano-calendário posterior também é objeto da mesma ação fiscal.

É nesse sentido a jurisprudência do CARF consolidada no Acórdão n. 2402-005.006 e no Acórdão n. 9202-002.927, verbis:

Acórdão n. 2402-005.006, de 16 de fevereiro de 2016:

[...]

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO COMO ORIGEM NO MÊS DE JANEIRO SUBSEQUENTE. POSSIBILIDADE.

Em sede de verificação de acréscimo patrimonial a descoberto, sendo apurada pela fiscalização sobra de recursos no fluxo de caixa de um determinado mês, deve ser esse saldo transportado como origem para o mês subsequente, ainda que se refira ao mês de dezembro.

Acórdão n. 9202-002.927, de 5 de novembro de 2013:

[...]

IRPF ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO SALDO DE RECURSOS APURADO PELA FISCALIZAÇÃO NO MÊS DE DEZEMBRO.

Pelo princípio da unicidade da prova, o demonstrativo de evolução patrimonial elaborado pela autoridade lançadora identifica não apenas as presumidas omissões de rendimentos do contribuinte, mas também o saldo de recursos que, relativamente ao mês de dezembro do ano-calendário, deve ser transportado para janeiro do exercício subsequente

Nessa perspectiva, considerando-se que no caso concreto verificou-se saldo disponível nos meses de dezembro dos anos-calendário 2002 a 2004 (fluxo de caixa – e-fls. 849/852), aqueles devem ser considerados como origens/recursos (saldo disponível do mês anterior) para os respectivos meses de janeiro dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, determinando-se o recálculo do acréscimo patrimonial a descoberto, considerando-se como origem/recursos o saldo em espécie declarado pelo cônjuge da Contribuinte no mês de dezembro/2011.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior