



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.721120/2015-22
ACÓRDÃO	2102-003.830 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALCIDES WALDOW
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

EMENTA:

CERCEAMENTO DE DEFESA – INOCORRÊNCIA. Ausente a demonstração de prejuízo efetivo ou de qual documento ou informação específica não esteve à disposição do contribuinte para elaborar sua defesa, não prospera a alegação de cerceamento de defesa. O princípio processual "não há nulidade sem prejuízo" rege a matéria, especialmente quando a impugnação foi tempestiva e não houve busca posterior por aditivos ou esclarecimentos.

NULIDADE DO LANÇAMENTO – AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO – IMPROCEDÊNCIA. O auto de infração indicou claramente os dispositivos legais infringidos (e.g., Arts. 37, 38, 55, XIII, RIR/99; Art. 3º, §1º, Lei nº 7.713/1988), que fundamentam a tributação de acréscimos patrimoniais a descoberto. A defesa que contesta texto expresso de lei não se sustenta.

DECADÊNCIA. IRPF. SALDO EM CAIXA DECLARADO. ART. 150, §4º, DO CTN. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e havendo entrega tempestiva da declaração de ajuste anual, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário conta-se a partir do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Decorrido o quinquênio contado de 31/12/2009, resta fulminado o direito de lançar valores relativos ao saldo de caixa daquele ano, reconhecendo-se a decadência.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO – MANUTENÇÃO.

SALDO DE CAIXA PROVENIENTE DE 2009: A premissa de hígidez do saldo final de caixa de 2009, baseada na suposta decadência, não se mantém diante da rejeição da preliminar de decadência. A falta de demonstração da existência do saldo inicial de caixa (01/01/2010) por meio de livro caixa ou controles extra-contábeis válidos autoriza a fiscalização a não considerá-lo.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS – COMPROVAÇÃO: O contribuinte não especificou quais valores de lucros distribuídos, já parcialmente reconhecidos pela fiscalização, ainda seriam objeto de contestação, nem correlacionou as provas apresentadas (registros contábeis e documentos) de forma individualizada com os valores alegados. Além disso, as escriturações apresentadas não atendem integralmente aos requisitos legais de autenticação e registro para terem valor probatório contra terceiros.

CHEQUES DE TERCEIROS COMO PROVA DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS: A mera apresentação de cheques de terceiros, mesmo com carimbo da empresa, não é suficiente para comprovar a origem dos recursos como distribuição de lucros se não houver demonstração inequívoca de sua relação com as transações da empresa e registro contábil adequado. A formalidade na relação com a Fazenda Pública exige a correlação e comprovação dos fatos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a decadência, relativamente aos fatos geradores e saldos apresentados no ano-calendário de 2009, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para considerar o valor de R\$ 750.000,00 como origem de recursos no ano-calendário de 2010. Votou pelas conclusões o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberon Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

1. O presente Processo Administrativo Fiscal se iniciou a partir da análise documental e respectivas constatações relacionadas a variações patrimoniais a descoberto, nos termos constantes em Termo de Verificação Fiscal (fls. 1000/1017), a partir das quais foram apuradas as seguintes bases-de-cálculo para fins de cálculo do imposto de renda sobre a pessoa física (fl. 1019/2023):

Fato Gerador	Valor Apurado (RS)	Multa (%)
31/01/2010	9.916,10	75,00
28/02/2010	110.705,73	75,00
31/07/2010	181.885,35	75,00
31/08/2010	146.322,03	75,00
30/11/2010	47.343,57	75,00
31/12/2010	21.513,61	75,00
31/05/2011	2.675,58	75,00
30/06/2011	222.564,67	75,00
31/07/2011	111.092,72	75,00
31/08/2011	13.657,99	75,00
31/10/2011	2.429,14	75,00
30/11/2011	36.487,64	75,00
31/12/2011	117.103,29	75,00

Obs: Nas fls. 997 e 999, constam os demonstrativos do acréscimo patrimonial a descoberto, dos anos calendário 2009 e 2010. Na fl. 1026, consta o imposto lançado.

2. Referidos valores totalizaram a quantia de **R\$ 1.023.697,42**, a título de valor apurado (base-de-cálculo/acrécimo patrimonial a descoberto), que se refere à parte de 50% relativa ao contribuinte, já que os outros 50% foram atribuídos a seu cônjuge (processo administrativo nº 10945.7211212015-77), por serem casados sob o regime de comunhão de bens, sendo o referido montante relativo a 2 anos-calendários distintos, conforme indicado nas fls. 1014 e 1015: a) R\$ 517.688,37 relativos ao ano-calendário 2010; e, b) R\$ 506.011,02 relativos ao ano-calendário 2011.

3. Nas fls. 1037 a 1049, o contribuinte interpôs impugnação, alegando, conforme já demonstrado no acórdão recorrido, fl. 1095, o seguinte:

Na peça impugnatória apresentada, a fls. 1037/1049, o autuado contesta o lançamento reclamando basicamente das não considerações, por parte da autoridade fiscal, do saldo em moeda corrente em seu poder informado na Declaração na Declaração de Bens da

DAA/2011, para 31/12/2009, no valor de R\$750.000,00, bem como dos rendimentos isentos informados, para os anos calendários de 2010 e 2011, a título de distribuição de lucros recebidos por ele e sua esposa das empresas Imobiliária Waldow Ltda. e Rádio Difusora Ltda, respectivamente.

4. Por sua vez, em julgamento de referida impugnação, adveio o Acórdão nº 09-59.083, proferido pela 6ª Turma da DRJ/JFA, datado de 30 de março de 2016, fls. 1079 a 1101, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, merecendo destaque os seguintes trechos do acórdão recorrido:

I.1) Saldo em Moeda em 31/12:

[...]

Dos autos se vê que o impugnante não apresenta qualquer documento comprovando a existência do "*saldo em moeda*" informado em sua DAA/2011 para a data de 31/12/2009, que representaria um suposto recurso no início do ano calendário de 2010, ano investigado. Ademais, é bastante estranho que alguém mantenha em seu poder, em espécie, tamanha quantia de recursos, com todos os riscos inerentes, deixando de aplicá-los às taxas de juros que o mercado paga.

[...]

Registre-se ainda, para finalizar o assunto, que fosse levado em consideração pela autoridade lançadora o indigitado "*saldo em moeda*", declarado como existente em 31/12/2009, isso não beneficiaria o contribuinte, pois na DAA/2011 foi informado também, para 31/12/2010, um saldo em moeda ainda maior, R\$1.050.000,00, também desconsiderado pela referida autoridade. É claro que se considerasse um, o outro obviamente também teria de ser incluído nos cálculos. Se assim fosse procedido, a cobertura dos saldos negativos mensais no início do ano de 2010 iria por terra em dezembro desse mesmo ano, ou seja, teria ele um acréscimo patrimonial a descoberto bem superior ao apurado no procedimento fiscal realizado.

[...]

I.1) Lucros Distribuídos:

Ressalte-se que as empresas que optam por distribuir lucros acumulados acima dos limites estabelecidos pela lei tributária, para cada uma das formas de tributação na pessoa jurídica, devem manter escrituração contábil regular e nela estar registrados os fatos referentes às distribuições de lucros.

No presente lançamento é de se notar que o foco principal da desconsideração de quase todo o montante do lucro declarado como distribuído ao impugnante foi a falta de comprovação da efetiva transferência de recursos da empresa para o ora autuado, mas também foram detectados casos de falta de escrituração na contabilidade da empresa pagadora de documentos que segundo o fiscalizado estariam relacionados aos lucros distribuídos a ele.

Nesse mister, é de se observar que a Fiscalização fez uma ressalva, no TVF à fl. 1008, sobre a contabilidade da Imobiliária Waldow Ltda na qual não se vislumbrou registros de algumas das transações citadas pela defesa apresentada, relativamente à distribuição de lucros, comentando que esse fato poderia pôr em xeque a confiabilidade e prestabilidade da escrituração da referida empresa para o propósito em foco. No entanto, apesar disso, não a descartou como uma escrituração contábil regular, necessária ao aproveitamento como recursos do contribuinte valores comprovados como recebidos a título de lucros distribuídos, na forma da legislação antes mencionada.

Nessa passagem do TVF a autoridade lançadora foi clara no sentido de que embora tenha verificado a citada falta de escrituração entendeu que isso não prejudicou a convicção da efetiva distribuição de lucros vinculadas a alguns documentos apresentados pelo fiscalizado, os quais foram discriminados nas planilhas de fls. 991/994, acompanhados dos respectivos valores e das justificativas dadas para suas considerações. Foram também discriminados nessas planilhas muitos dos documentos cujos valores não foram considerados como lucros distribuídos, também acompanhados das justificativas correspondentes.

[...]

E, mais, é de se observar que essas declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário (Código Civil, art. 219); **quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu** (CPC, art. 415); e **vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato** (Código Civil, art. 221), no caso a RFB.

Vê-se, portanto, que a presunção de verdade alegada do conteúdo dos recibos pode até ser admitida, no entanto, apenas entre as partes ali consignadas; perante terceiros, **contestado o fato ali relatado**, cabe ao(à) interessado(a) na sua veracidade o ônus de provar a efetividade de sua ocorrência por meio de outras provas.

Da análise da autoridade fiscal acerca dos documentos de fls. 407/411, 417/420, 422, 424/425, 427/428, 430, 433/434, 436, 453, 455, 458/470, 472/473, oferecidos pelo contribuinte para respaldar a distribuição de lucros em lide, verificou-se que de fato não há registros das operações/valores a eles vinculadas nos livros da escrituração contábil da empresa Imobiliária Waldow Ltda, apensados a fls. 535/990, consoante se reportou a referida autoridade nas planilhas de fls. 991/994 e no TVF à fl. 1009, dificultando a identificação da origem de tais valores, se decorreram ou não de operações da empresa. Já para os documentos de fls. 413, 415 e 416 aquela autoridade se manifestou, nos mesmos TVF e planilhas, no sentido de que representam dispêndios do próprio contribuinte, e não pagamentos de lucros, sobre o que concorda este relator à vista de tais documentos.

Quanto aos cheques de terceiros a fls. 506/512, 517/521, 524/534, reclamados pelo contribuinte na impugnação apresentada como origem de recursos, a fls. 1048/1049, que somam R\$169.591,00, verifica-se que alguns deles estariam diretamente vinculados àquelas operações/valores representados pelos documentos mencionados no parágrafo anterior, para as quais, conforme citados nas referidas planilhas, não se verificou qualquer registro na escrituração contábil da empresa de titularidade do contribuinte. Outros também estariam vinculados àquelas operações/valores, mas em grupos. Muito embora se possa notar o carimbo da Imobiliária Waldow Ltda no verso das cópias apensadas nos autos, o fato é que as operações correspondentes não foram objeto de registro contábil, consoante verificado, portanto, não indicam que tiveram origem em atividades da empresa, e, via de consequência, não se caracterizam como parcela dos lucros acumulados para fins de distribuição aos sócios.

[...]

Destarte, sem que o impugnante demonstre que dispunha de quaisquer recursos/origens com rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, suficientes para fazer face aos dispêndios apurados no período investigado, deve ser mantida a autuação no que tange ao acréscimo patrimonial a descoberto para os contribuintes nos anos calendários de 2010 e 2011, consoante apurado pela autoridade lançadora, nada havendo a reparar no feito fiscal.

[...]

Voto, pois, no sentido de considerar improcedente a impugnação de fls. 1037/1049.

Acórdão

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de fls. 1018/1029, para exigir do contribuinte o crédito tributário nele constante, a ser atualizado na forma da legislação pertinente.

5. O sujeito passivo manifestou **ciência** do Acórdão da DRJ em **30/06/2016**, fl. 1123, em face do qual **interpôs o seu respectivo Recurso Voluntário** (fls. 1147/1167) em **26/07/2016** (fl. 1167), no âmbito do qual apresentou, em síntese, a seguinte estrutura de tópicos, subtópicos e respectivos argumentos:

II - Preliminares de Mérito

II.1 - Da nulidade por cerceamento de defesa: o contribuinte alega que não teve acesso tempestivo aos documentos do processo, o que teria prejudicado o exercício de sua defesa (fls. 1151 a 1153), não tendo havido a devida efetividade quanto ao prazo de 30 dias previsto para a defesa, quando do exercício de sua impugnação (ciência em 03/12/2015, e recebimento dos documentos em 16/12/2015);

II.2. Preliminar - Da nulidade do Lançamento — inexistência de indicação de dispositivo legal infringido: o contribuinte defende que não teria sido indicado o dispositivo legal infringido, conforme exige o art. 10, inc. IV, do Decreto Federal nº 70.235/1972 (fls. 1153/1154);

III — Preliminar de Decadência de revisão de saldo em caixa relativo ao ano calendário de 2009: o contribuinte entende que a contagem do prazo decadencial relativamente ao ano calendário 2009 se daria considerando-se o ano de ocorrência do fato gerador (ano calendário), e não o ano de entrega da declaração (ano exercício), fls. 1154/1160, e que o saldo final de 2009, representaria hígidez como saldo inicial do ano calendário 2010;

IV — Da inexistência de variação patrimonial a descoberto:

a) Da legalidade do saldo de caixa proveniente do ano calendário 2009: que a recomposição do caixa para 2010 deve pressupor a hígidez do saldo final de caixa de 31.12.2009, por ocorrência da decadência dos tributos relativos a referido ano calendário 2009 (fls. 1161/1163);

b) Dos lançamentos relativos à distribuição de lucros — anos calendários de 2010 e 2011: o contribuinte defende que os registros contábeis apresentados demonstram-se como meio de provas suficientes à demonstração dos lucros dos anos de 2010 e 2011, fls. 1163/1165;

c) Dos Valores de distribuição comprovados por documentos — cheques emitidos por terceiros repassados pela empresa ao sócio: o contribuinte defende que cheques de terceiros da empresa utilizados como valores ingressantes na pessoa como sendo distribuição de lucros foram devidamente escriturados na empresa (fls. 1166).

6. Ao fim (fl. 1167), o contribuinte requer o provimento do recurso voluntário e a nulidade do lançamento.

7. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa, Relator

Juízo de admissibilidade

8. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto no prazo previsto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972, na medida em que o sujeito passivo manifestou ciência do Acórdão da DRJ em 30/06/2016, fl. 1123, e interpôs o seu respectivo Recurso Voluntário (fls. 1147/1167) em 26/07/2016 (fl. 1167).

9. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Preliminares

Da alegação de nulidade por cerceamento de defesa

10. O contribuinte alega que não teve acesso tempestivo aos documentos do processo, o que teria prejudicado o exercício de sua defesa (fls. 1151 a 1153), não tendo havido a devida efetividade quanto ao prazo de 30 dias previsto para a defesa, quando do exercício de sua impugnação (ciência em 03/12/2015, e recebimento dos documentos em 16/12/2015).

11. Referido argumento foi enfrentado pela DRJ, no âmbito do acórdão recorrido, o qual entendeu (fl. 1088) que somente haveria nulidade em caso de violação ao contraditório e à ampla defesa, à luz do art. 59 do Decreto Federal nº 70.235/1972, não cabendo ao contribuinte alegar prejuízo à ampla defesa e ao contraditório quando ocorre a impugnação tempestiva e que a fiscalização teve por base, em geral, documentos do próprio fiscalizado.

12. Nesse tocante, necessário reiterar o art. 59, inc. II, do Decreto Federal nº 70.235/1972, segundo o qual prevê a nulidade do ato em caso de violação à ampla defesa e ao contraditório.

13. No entanto, necessário compreender que a identificação da violação de referidos princípios processuais dependeria da demonstração de prejuízo concreto à defesa, conforme se depreende de precedente do próprio CARF a respeito:

Acórdão CARF nº 2003-000.145 (Processo Administrativo nº 10183.722019/2010-43; Sessão de 23/07/2019)

PAF. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos do seu art. 11, não prospera a alegação de nulidade do referido lançamento, pois não ocorre cerceamento de defesa quando consta no auto de infração a clara descrição dos fatos e as circunstâncias que o embasaram, justificaram e quantificaram. Sem a precisa identificação do prejuízo ao livre exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa, não há razão para se declarar a nulidade do procedimento administrativo, porque ausente a prova de violação aos princípios constitucionais que asseguram esse direito.

14. Isso porque, vigora no direito processual o princípio segundo o qual não há nulidade sem prejuízo.

15. O contribuinte, por sua vez, não demonstrou cabalmente que tipo de documento ou informação não dispunha especificamente ao ponto de ter prejudicado a sua interpretação acerca dos fatos e a elaboração tempestiva de sua defesa.

16. Ademais, quando manifestado o recurso, de forma tempestiva, necessário considerar que as autoridades tributárias admitem aditivos às defesas, quando ainda não julgados os recursos, o que significa que o contribuinte, além de não ter demonstrado prejuízo concreto, mesmo após interpor o recurso tempestivamente, e mesmo após conhecer toda a documentação, nada buscou esclarecer a título de aditivo ao recurso, fatos estes que corroboram à percepção da ausência de prejuízo concreto, o que enseja a não caracterização de qualquer princípio do contraditório ou ampla defesa.

17. Rejeito, assim, a preliminar suscitada, de nulidade por cerceamento de defesa.

Da alegação de nulidade do lançamento, por inexistência de indicação de dispositivo legal infringido

18. O contribuinte defende que não teria sido indicado o dispositivo legal infringido, conforme exige o art. 10, inc. IV, do Decreto Federal nº 70.235/1972 (fls. 1153/1154).

19. O art. 10, inc. IV, de referido Decreto, por sua vez, assim prevê:

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

[...]

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

20. Referido argumento foi enfrentado pela DRJ, no âmbito do acórdão recorrido, o qual entendeu (fl. 1090) que o acréscimo patrimonial está perfeitamente demonstrado na fl. 1019, sem quaisquer omissões ou incorreções

21. Por sua vez, assim consta na fl. 1019:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

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

Art. 1, inciso IV e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

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

Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

22. De plano, a título de exemplo, cita-se o seguinte artigo do RIR/99 (vigente à época):

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, **assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).**

(grifos do Relator do presente voto)

23. Nos mesmos termos prevê a Lei nº 7.713/1988, *in verbis*:

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

24. O Código de Processo Civil, por sua vez, assim prevê:

Art. 80. Considera-se litigante de má-fé aquele que:

I – Deduzir pretensão ou **defesa contra texto expresso de lei** ou fato incontroverso;
(grifos do Relator do presente voto)

25. Resta devidamente demonstrado que o contribuinte aduz defesa contra texto expresso de lei, incorrendo o contribuinte, inclusive, em má-fé processual.

Preliminar de Decadência de revisão de saldo em caixa relativo ao ano calendário de 2009

26. O contribuinte entende que a contagem do prazo decadencial relativamente ao ano calendário 2009 se daria considerando-se o ano de ocorrência do fato gerador (ano calendário), e não o ano de entrega da declaração (ano exercício), fls. 1154/1160, e que o saldo final de 2009, representaria hígidez como saldo inicial do ano calendário 2010.

27. Merecem destaque os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal, fl. 1004:

Acerca do item 1 de fls. 389 e do item 1 de fls. 437: **O contribuinte pleiteia a aceitação de valor informado em sua Declaração de Ajuste do Imposto de Renda do Exercício 2011, referente ao ano-calendário de 2010, de que teria em seu poder o montante de R\$750.000.00 a título de "saldo em moeda corrente em meu poder", na data de 31/12/2009.**

Da mesma forma, pretende ver reconhecido o saldo de dinheiro em espécie de R\$955.000.00, em 31/12/2010. consoante sua Declaração de Ajuste do Imposto de Renda do Exercício 2012, referente ao ano-calendário de 2011.

28. Assim, em que pese os anos-calendários objeto de fiscalização tenham se atido aos anos 2010 e 2011, o saldo inicial de 2010 é exatamente o saldo final de 2009, na qual prova da declaração do ano de 2009, em fls.1046.

28.1. Superada os fatos preliminares, passo à análise do da controvérsia principal diz respeito à ocorrência da decadência para a constituição do crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF.

28.2. Conforme demonstrado no documento anexo, a decadência é regida, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, pelas regras do art. 150, §4º, do CTN, quando houver antecipação de pagamento, e do art. 173, I, do CTN, quando inexistente pagamento antecipado.

28.3. No caso dos autos, tratando-se de IRPF, há entendimento consolidado do CARF no sentido de que, havendo apresentação de declaração de ajuste anual, aplica-se a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, segundo o art. 150, §4º, do CTN. Isso porque a entrega da declaração equivale a pagamento antecipado em sentido amplo, ainda que parcial ou com saldo a pagar.

22. De acordo com os elementos dos autos, o **fato gerador ocorreu em 31/12/2009**, de modo que o prazo de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do CTN **se encerrou em 31/12/2014**. Como o lançamento ocorreu apenas em 2015, resta configurada a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

23. A jurisprudência do CARF, inclusive em casos de IRPF, tem reiteradamente reconhecido a decadência nessa hipótese, nos seguintes termos:

“Tratando-se de IRPF e tendo havido apresentação da declaração de ajuste anual, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.” (Acórdão nº 2402-008.337, sessão de 21/08/2019)

29. Em um outro ponto importantíssimo e não questionado pela recorrente é que em relação ao valor declarado diversamente das situações em que se busca, logo no início do período fiscalizado, aproveitar valor em espécie informado na DIRPF do exercício anterior, o presente caso trata de valor declarado em contexto no qual a própria fiscalização identificou, por meio de análise de fluxo de caixa mensal, a existência de saldo de recursos ao final do ano-calendário.

30. No tocante à prova dessa disponibilidade, ou à respectiva contraprova, embora este relator já se posicionou em outros casos, adoto posicionamento no sentido de que, quando o valor é regularmente declarado em DIRPF entregue tempestivamente, compete à Administração Tributária apresentar prova robusta e inequívoca em sentido contrário, entendimento concordo com a câmara superior na ementa do Acórdão nº 9202-007-224, a seguir reproduzida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2006 ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE. Devem ser aceitos como origem de recursos aptos a justificar acréscimos patrimoniais os valores informados a título de dinheiro em espécie, em declarações de ajuste anual entregues tempestivamente, salvo prova inconteste em contrário, produzida pela autoridade lançadora.

A base desse posicionamento repousa na premissa de que exigir comprovação da efetiva disponibilidade financeira, especialmente quando se trata de valores referentes a anos anteriores, implica imposição desarrazoada, pois não há outro meio de provar a existência física de

numerário senão pela apresentação do próprio dinheiro, providência inviável quando o recurso não está mais em posse do contribuinte.

36. Dessa forma, está fulminado pela decadência relativamente aos fatos geradores e aos saldos apresentados no ano-calendário de 2009, e considerar o valor de R\$ 750.000,00 como origem no Ano-Calendário 2009.

37. Portanto, a acolho de decadência.

Mérito

Da alegação de inexistência de variação patrimonial a descoberto

38. O contribuinte defende a inexistência da variação patrimonial a descoberto, em três subtópicos:

- a) alegação de legalidade do saldo de caixa proveniente do ano calendário 2009;
- b) alegação de legalidade da distribuição de lucros — anos calendários de 2010 e 2011;
- c) Dos Valores de distribuição comprovados por documentos — cheques emitidos por terceiros repassados pela empresa ao sócio.

39. Acerca da alegação de que a recomposição do caixa para 2010 deve pressupor a hígidez do saldo final de caixa de 31.12.2009, por ocorrência da decadência dos tributos relativos a referido ano calendário 2009 (fls. 1161/1163), verifica-se que, conforme analisado em sede de preliminar, não ficou demonstrada a ocorrência de decadência, não subsistindo a premissa do contribuinte de serem hígidos os saldos finais do ano calendário 2009, não prosperando, por consequência, os argumentos do contribuinte.

40. Assim, os fluxos de caixa tanto do ano-calendário 2009, quanto do ano 2010 e do 2011, puderam ser recompostos pela fiscalização, no intuito de se identificar variações patrimoniais a descoberto dos anos 2010 e 2011, não prosperando os argumentos do contribuinte nesse tocante.

41. Acerca dos lançamentos relativos à distribuição de lucros dos anos-calendários de 2010 e 2011, em que o contribuinte defende que os registros contábeis apresentados demonstram-se como meio de provas suficientes à demonstração dos lucros dos anos de 2010 e 2011, (fls. 1163/1165), necessário indicar que a fiscalização computou, em seus cálculos, as seguintes distribuições de lucro:

- a) No ano-calendário 2010 (exercício 2011), conforme linhas 6 e 7 do demonstrativo de fl. 996:
 - a.1) R\$ 104.000,00 (jul.); R\$ 14.000,00 (out.); 10.000,00 (nov.); 153.000,00 (dez.), **distribuídos pela Imobiliária Waldow Ltda; e,**

a.2) R\$ 55.000,00 (jul.), **distribuído pela Rádio Difusora do Paraná Ltda;**

b) No ano-calendário 2011 (exercício 2012), conforme linha 5 do demonstrativo de fl. 998: R\$ 6.000,00 (mar.); R\$ 29.000,00 (abr.); 2.000,00 (jun.); 153.000,00 (dez.), **distribuídos pela Imobiliária Waldow Ltda.**

42. O contribuinte assevera (fls. 1163/1164), em seu recurso voluntário, que os lucros distribuídos restaram evidenciados nas fls. 353/354 e 377/378, e documentos acostados (fls. 61 e seguintes), e que as planilhas de fls. 353/354 (fluxo do ano-calendário 2010 apresentado pelo contribuinte) e fls. 377/378 (fluxo do ano-calendário 2011 apresentado pelo contribuinte) se demonstraram consistentes de acordo com a documentação apresentada.

43. Além disso, merecem destaques os seguintes trechos do acórdão recorrido (fl. 1100):

Da análise da autoridade fiscal acerca dos documentos de fls. 407/411, 417/420, 422, 424/425, 427/428, 430, 433/434, 436, 453, 455, 458/470, 472/473, oferecidos pelo contribuinte para respaldar a distribuição de lucros em lide, verificou-se que de fato não há registros das operações/valores a eles vinculadas nos livros da escrituração contábil da empresa Imobiliária Waldow Ltda, apensados a fls. 535/990, consoante se reportou a referida autoridade nas planilhas de fls. 991/994 e no TVF à fl. 1009, dificultando a identificação da origem de tais valores, se decorreram ou não de operações da empresa. Já para os documentos de fls. 413, 415 e 416 aquela autoridade se manifestou, nos mesmos TVF e planilhas, no sentido de que representam dispêndios do próprio contribuinte, e não pagamentos de lucros, sobre o que concorda este relator à vista de tais documentos.

44. Isso significa que a própria fiscalização entendeu pela verossimilhança da comprovação de alguns lucros distribuídos, e não de outros.

45. No entanto, o contribuinte não especificou quais valores ainda não haviam sido reconhecidos como decorrentes de lucros distribuídos mediante especificação do respectivo demonstrativo, de forma devidamente referenciada, ou seja, correlacionando-se o meio de prova ao argumento específico aduzido.

46. Nesse sentido, vale demonstrar o entendimento do CARF sobre apresentação de documentos no processo sem que os mesmos tenham sido devidamente correlacionados com os valores que se pretende demonstrar, *in verbis*:

Acórdão CARF nº 2301-004.832

Número do Processo: 10880.721251/2012-69

Data de Publicação: 10/10/2016

Contribuinte: RAIZEN ENERGIA S.A

Relator(a): FABIO PIOVESAN BOZZA

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 PRODUÇÃO DA PROVA. **Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos.** É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o “animus” de convencimento.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO INDIRETA. Restando demonstrado documentalmente que as

operações tidas pela fiscalização como exportação indireta referiam-se, na verdade, a operações de exportação direta, deve-se cancelar a exigência fiscal constante do auto de infração.

47. O contribuinte, portanto, aduziu argumentos genéricos, sem especificar quais valores pretendeu demonstrar e respectivamente a quais meios de prova estaria associado cada um dos valores.

48. Ou seja, especialmente em relação à documentação apresentada pelo contribuinte, o contribuinte não especificou quais teriam sido os valores não considerados pela fiscalização, tendo argumentado genericamente que os comprovantes denotariam a distribuição de lucros, sem especificar os valores correlacionando-os às respectivas provas dos autos, ou seja, argumentando e não provando.

49. De igual modo, também não correlacionou os supostos valores com os respectivos lançamentos em escrituração.

50. Relativamente à escrituração apresentada, tem-se que na fl. 61, consta razão contábil do período de 01/01/2011 a 31/12/2011 (ano calendário 2011), e nas fls. 89 e 90, consta razão contábil do período de 01/01/2010 a 31/12/2010, cujos razões não se demonstram como integrantes de livro fiscal que tenha sido devidamente autenticado no registro de empresas, para que pudessem se constituir como meio de prova oponível contra terceiros.

51. Ou seja, tal situação apresentada pelo contribuinte não se coaduna com o que dispõe a Lei Nacional nº 8.934, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1994, que trata do Registro Público de Empresas Mercantis, nos seguintes termos:

Art. 32. O registro compreende:

[...]

III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria.

[...]

Art. 39. As juntas comerciais autenticarão:

I - Os instrumentos de escrituração das empresas mercantis e dos agentes auxiliares do comércio;

52. Por sua vez, as escriturações devem conter termos de abertura e de fechamento, o que não foi apresentado pelo contribuinte, e ser objeto de registro em junta comercial, também não apresentado pelo contribuinte, por força de lei, nos termos do art. 5º, §2º, do Decreto-Lei nº 486/1969:

Art 5º Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas **numeradas seguidamente**, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.

§ 1º O comerciante que empregar escrituração mecanizada, poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente.

§ 2º Os Livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação do órgão competente do Registro do Comércio.

[...]

Art 8º Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais.

(grifos do Relator do presente voto)

53. Dessa forma, em um contexto em que as escriturações apresentadas pelo contribuinte, fls. 61 (ano-calendário 2011; período sequer analisado pela fiscalização), 89 e 90 (ano-calendário 2010), não preenchem os requisitos obrigatórios e, considerando que os demonstrativos e documentos apresentados não se constituíram como objeto de correlação aos argumentos genéricos, os argumentos e meios de prova apresentados não se demonstram capazes de conferir o valor probatório necessário à descaracterização do lançamento, ainda que parcial.

54. A título de exemplo, veja-se o que já decidiu o STJ no julgado REsp nº 1.486.164-DF, aplicável por analogia ao presente processo, na medida em que trata dos efeitos de documento não registrado em Junta Comercial, nos seguintes termos:

[...] os efeitos da cessão de quotas, em relação à sociedade e a terceiros, **somente se operam após a efetiva averbação da modificação do contrato na Junta Comercial** [...] A tese esposada pelas recorrentes, de que os efeitos da cessão se produziriam a partir da assinatura do respectivo instrumento, aplica-se somente na relação jurídica interna estabelecida entre cedente e cessionário, mas não quanto à sociedade e aos terceiros.[...]

55. Ademais, o Decreto Federal nº 70.235/1972 indica que a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção quanto aos elementos de prova constantes no processo, nos termos de seu art. 29, a seguir transcrito:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

56. Já em relação às demais escriturações apresentadas, tem-se:

- Fls. 535 a 620: Livro Diário, 2010, com registro de autenticação no termo de abertura e no de encerramento;
- Fls. 621 a 679: Livro Razão, 2010, **sem** registro de autenticação no termo de abertura e no de encerramento;
- Fls. 681 a 880: Livro Diário, 2011, com registro de autenticação no termo de autenticação e no de encerramento;
- Fls. 881 a 990: Livro Razão, 2011, **sem** registro de autenticação no termo de autenticação e no de encerramento.

57. Nesse contexto, ainda que algumas das escriturações apresentadas tenham sido devidamente autenticadas, o contribuinte não especificou quais teriam sido os valores não considerados pela fiscalização, tendo argumentado genericamente que os comprovantes denotariam a distribuição de lucros, sem especificar os valores correlacionando-os às respectivas provas dos autos, ou seja, argumentando e não provando.

58. Nesse tocante, portanto, não assiste razão ao contribuinte.

59. Por sua vez, em relação ao argumento do contribuinte de que os teriam sido escriturados os valores constantes nos cheques emitidos por terceiros, mas repassados pela empresa ao sócio a título de distribuição de lucros, fls. 1166, aduzido tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, ora apreciado, necessário apresentar inicialmente os trechos do acórdão recorrido que decidiram a respeito (fl. 1100/1101):

Quanto aos cheques de terceiros às fls. 506/512, 517/521, 524/534, reclamados pelo contribuinte na impugnação apresentada como origem de recursos, às fls. 1048/1049, que somam R\$ 169.591,00, verifica-se que alguns deles estariam diretamente vinculados àquelas operações/valores representados pelos documentos mencionados no parágrafo anterior, para as quais, conforme citados nas referidas planilhas, não se verificou qualquer registro na escrituração contábil da empresa de titularidade do contribuinte. Outros também estariam vinculados àquelas operações/valores, mas em grupos. Muito embora se possa notar o carimbo da Imobiliária Waldow Ltda. **no verso das cópias apensadas nos autos, o fato é que as operações correspondentes não foram objeto de registro contábil, consoante verificado, portanto, não indicam que tiveram origem em atividades da empresa e, via de consequência, não se caracterizam como parcela dos lucros acumulados para fins de distribuição aos sócios.**

De todo o relato anterior, mostra-se completamente descabido o argumento passivo trazido à fl. 1049: "a existência e apresentação de referidos documentos comprovam o alegado acima, qual seja, que as empresas não obrigatoriamente necessitam emitir cheques de sua titularidade para distribuição de lucros aos sócios, podendo, dada a dinâmica das relações diárias, serem realizados pagamentos (distribuições) via caixa, com a emissão do competente recibo e seu registro contábil".

A respeito de tal argumento, é de se comentar que: a) sobre recibos, que estes não fazem prova de pagamentos em relação a terceiros, valendo tão-somente entre as partes nele consignadas; b) sobre registro contábil, quais registros? Não houve identificação pelo impugnante de qualquer registro contábil referente às supostas operações vinculadas àqueles cheques de terceiros; e c) sobre a dinâmica das relações diárias da empresa, subentende-se estar querendo justificar uma informalidade nas operações entre a pessoa jurídica e seus sócios, dispensando-os do devido suporte dessas operações com documentos comprobatórios, hábeis e idôneos, não hábeis ou idôneos. Aliás, oportuno lembrar que a ocorrência de uma liberalidade/informalidade entre as partes, empresa e sócio, não pode ser aplicada na relação dos contribuintes com a Fazenda Pública. A relação entre fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção.

Destarte, sem que o impugnante demonstre que dispunha de quaisquer recursos/origens com rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, suficientes para fazer face aos dispêndios apurados no período investigado, deve ser mantida a autuação no que tange ao acréscimo patrimonial a descoberto para os contribuintes nos anos-calendário de 2010 e 2011, consoante apurado pela autoridade lançadora, nada havendo a reparar no feito fiscal.

60. Veja-se, portanto, que a DRJ decidiu adequadamente, no sentido de que não bastaria a apresentação de cheques sem que o contribuinte tenha demonstrado a partir de quais transações da empresa teriam sido obtidos os respectivos cheques, a fim de que se demonstrasse de forma cabal que os cheques apresentados realmente teriam se referido a transações da empresa, o que poderia eventualmente ser demonstrado mediante escrituração contábil acompanhada da especificação dos cheques correlacionando-os aos respectivos registros escriturados.

61. No entanto, fl. 1166, o contribuinte se limitou a reiterar argumento em seu recurso voluntário no sentido de que teria apresentado os cheques e as escriturações, sem, no entanto, relacionar os cheques correlacionando-os aos respectivos registros supostamente escriturados como transação da empresa, reiterando-se a máxima de que “provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos”, conforme anteriormente demonstrado.

62. Tais meios de prova trazidos ao presente processo pelo contribuinte, ainda que, alguns (escriturações) tenham sido registrados em junta comercial, encontram-se desassociados dos argumentos formulados pelo contribuinte, na medida em que o contribuinte, apesar de ter apresentados valores de cheques de 2011 (fl. 1166) não os correlacionou com as escriturações apresentadas, cujas transações provavelmente ensejassem o uso de contas contábeis de receita (a crédito) e de ativo (contas a receber, a débito, no registro de entrada do ativo), e ainda, posterior baixa do ativo (lançamento a crédito), com ulterior débito em conta de lucros a distribuir (representando a baixa de lucros registrados a crédito).

63. Em síntese, mesmo tendo sido explanado no acórdão recorrido a ausência de demonstração pelo contribuinte de que os cheques não teriam sido objeto de demonstração de que teriam sido relativos a transações da empresa, ainda assim, o contribuinte manteve a sua omissão nesse aspecto, não tendo obtido êxito em demonstrar se tais cheques teriam sido realmente decorrentes de transações da empresa, referenciando e explicando as transações que teriam sido supostamente registradas como demonstrativas das transações em cheque.

64. Nesse sentido, não merece provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

65. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, acolho parcialmente as preliminares no sentido decadência relativamente aos fatos geradores e aos saldos apresentados no ano-calendário de 2009, e considerar o valor de R\$ 750.000,00 como origem no Ano-Calendário 2009. e, no mérito, parcial provimento.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa