



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11020.725961/2018-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.374 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LEONARDO SIADE MANZAN
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. VALORES MANTIDOS EM ESPÉCIE. RECONHECIMENTO DE ORIGEM DE RECURSOS.

A existência de numerário apreendido e posteriormente declarado pelo contribuinte constitui elemento apto a corroborar a disponibilidade financeira alegada, afastando a presunção de acréscimo patrimonial a descoberto quanto aos valores cuja origem restou minimamente demonstrada. Inexistindo prova concreta de consumo ou dissipação dos recursos, devem ser reconhecidos como origem os valores mantidos em caixa devidamente comprovados nos autos.

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A receita da atividade rural, por estar sujeita à tributação mais benigna, subordina-se, por lei, à comprovação de sua origem, por meio de documentos usualmente utilizados nesta atividade, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e documentos reconhecidos pela fiscalização estadual.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SOCIEDADE CONJUGAL

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. Em se tratando de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na constância da sociedade conjugal, os cônjuges são solidariamente responsáveis.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para adicionar como origem de recursos, oriundo de disponibilidade em caixa: (i) R\$ 50.000,00, no mês de janeiro/2014; e (ii) R\$ 864.000,00, no mês de janeiro/2015.

*Assinado Digitalmente*

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleberon Alex Friess** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Cleberon Alex Friess (Presidente)

## RELATÓRIO

### Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por **LEONARDO SIADE MANZAN** e por **MARIANA PESSOA DE MELLO CARTAXO**, esta na qualidade de responsável solidária, em face do Acórdão nº 16-87.535, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento de ofício consubstanciado em Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, no valor total de R\$ 580.661,72.

Conforme consta do auto de infração e da decisão recorrida, a infração apurada pela fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, foi acréscimo patrimonial a descoberto, tendo sido exigido o imposto sobre a renda em relação aos seguintes fatos geradores e valores apurados: em 31/01/2013, R\$ 1.197,45; em 31/03/2013, R\$ 841,40; em 30/04/2013, R\$ 146.418,87; em 31/05/2013, R\$ 81.517,51; em 30/06/2013, R\$ 3.218,38; em 31/07/2013, R\$ 5.506,03; em 31/08/2013, R\$ 6.085,10; em 30/09/2013, R\$ 1.744,54; em 31/01/2014, R\$ 59.551,90; em 31/03/2015, R\$ 625.476,60; em 31/05/2015, R\$ 6.272,83; em 30/06/2015, R\$ 2.804,60; em 31/07/2015, R\$ 1.299,54; em 31/08/2015, R\$ 3.234,45; em

30/09/2015, R\$ 102.833,56; em 31/10/2015, R\$ 47,09; em 30/11/2015, R\$ 45,93; e em 31/12/2015, R\$ 6.262,80, aplicando-se multa proporcional no percentual de 75%.

Ainda segundo o lançamento, foi atribuída responsabilidade solidária à cônjuge Mariana Pessoa de Mello Cartaxo, quanto à tributação de 50% dos rendimentos omitidos revelados por acréscimo patrimonial a descoberto, sendo discriminado no demonstrativo respectivo o montante de R\$ 281.536,80 a título de imposto, R\$ 87.972,33 a título de juros de mora calculados até 11/2018, e R\$ 211.152,59 a título de multa proporcional.

Irresignados com a exigência, o contribuinte e a responsável solidária apresentaram impugnação conjunta, a qual foi julgada improcedente pela DRJ. Na peça impugnatória, sustentaram, preliminarmente, a nulidade do lançamento sob o fundamento de que teria havido equivocada tributação apartada mediante autos de infração simultâneos, decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, ao argumento de que, com base em um único TDPF, a fiscalização lavrou três autos de infração: um referente ao ano-calendário de 2012, objeto do processo nº 11020.723581/2017-96; outro relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014, objeto do processo nº 11020.725544/2018-01; e o presente, também abrangendo os anos de 2013 a 2015, o que, segundo alegaram, evidenciaria abusividade da atuação fiscal.

Sustentaram, ainda em preliminar, que o presente lançamento padeceria de vício material em razão de: **(a)** inexistência de autorização expressa, nos termos do artigo 906 do RIR/99, para a “reabertura” da fiscalização de períodos-base de 2013 e 2014 já examinados em outro lançamento; **(b)** indevida mudança de critério jurídico para aferição de rendimentos tributáveis em períodos já fiscalizados, em afronta ao art. 146 do CTN; e **(c)** equivocada tributação apartada de suposto acréscimo patrimonial a descoberto, fora dos autos do PAF nº 11020.725544/2018-01, embora, segundo sustentam, os rendimentos tributáveis estivessem sujeitos a único ajuste anual. Aduziram que tais vícios contaminariam de incerteza e iliquidez a exigência tributária, notadamente por se tratar de imputação fundada em presunção legal, a exigir inequívoca demonstração do fato que lhe dá suporte.

Também em sede preliminar, alegaram erro na metodologia de apuração, ao fundamento de que a tributação do suposto acréscimo patrimonial teria sido feita de forma mutilada, sem considerar a totalidade dos rendimentos do mesmo período já objeto de tributação em outro auto de infração, também lavrado pela mesma fiscalização. Afirmaram que haveria outro lançamento em que o Fisco acusou omissão de rendimentos para os mesmos períodos, decorrentes da desqualificação de pessoa jurídica contratante dos serviços prestados por Leonardo, bem como da desqualificação de resultados advindos de SCP – Sociedade em Conta de Participação, rendimentos esses que, segundo sustentam, deveriam ser integralmente considerados na avaliação do suposto acréscimo patrimonial, sob pena de dupla tributação da mesma renda.

Ainda quanto à metodologia, defenderam a necessidade de consideração de todo o patrimônio para a apuração mensal do acréscimo, argumentando que, embora o art. 55, XIII, do

RIR/99 admita a tributação do acréscimo patrimonial da pessoa física apurado mensalmente, tal apuração deveria levar em conta a integralidade do patrimônio do contribuinte, não sendo admissível levantamento parcial com base apenas em alguns itens patrimoniais. Sustentaram que a jurisprudência administrativa teria consolidado entendimento no sentido do cancelamento de lançamentos quando a metodologia considera apenas parte do patrimônio, ainda que a apuração seja feita mês a mês. Aduziram, por fim, que o Fisco, ao não comprovar adequadamente suas afirmações, teria desrespeitado regra básica do processo segundo a qual o ônus da prova cabe a quem acusa.

No mérito, alegaram que o acréscimo patrimonial a descoberto precisa ser comprovado, não podendo ser presumido nem estimado, sustentando que a tributação somente se justificaria quando a autoridade lançadora comprovasse que o acréscimo patrimonial não é compatível com os rendimentos declarados, considerados todos os recursos financeiros disponíveis, assim como a totalidade dos rendimentos, inclusive os isentos, os já tributados na declaração, os submetidos à tributação exclusiva na fonte e os eventualmente considerados omitidos em outro procedimento fiscal. Defenderam que a própria necessidade de sucessivos esclarecimentos por parte da autoridade autuante revelaria a precariedade do levantamento, e invocaram a Súmula CARF nº 67 para sustentar a invalidade do lançamento.

Argumentaram, ainda, que os “cheques de terceiros apreendidos” não poderiam configurar saídas de recursos, em referência ao item 4.2 do Relatório Fiscal, no qual a fiscalização entendeu que Leonardo teria adquirido, em 2013, terreno em Palmas/TO, pelo valor de R\$ 200.000,00, e, em 2014, loteamento em Guaraí/TO, pelo valor de R\$ 600.000,00. Segundo os impugnantes, os cheques apreendidos seriam, na verdade, decorrentes do desfazimento dessas aquisições, razão pela qual não poderiam ser tratados como dispêndios aptos a majorar o acréscimo patrimonial, mas sim como prova da origem dos recursos financeiros. Para corroborar a tese, afirmaram ter juntado contrato de compra e venda, ação judicial de cobrança/protesto judicial e demais documentos que demonstrariam o desfazimento dos negócios e a efetiva devolução dos valores.

Também sustentaram que a fiscalização incorreu em equívoco ao desconsiderar a atividade rural, afirmando que os valores de receita e despesa da atividade haviam sido regularmente declarados e que eventual falta de apresentação de Livro Caixa e comprovantes de gastos apenas autorizaria, em tese, a glosa das despesas, jamais a desconsideração de receitas já declaradas e tributadas. Acrescentaram que a apresentação desses documentos seria impossível, por já terem sido apreendidos.

No tocante ao item “Valor em Caixa (Real) – Moeda (Real) Apreendida”, os impugnantes alegaram que a própria declaração retificadora do ano-calendário de 2014 indicava a existência de “valor em caixa” no montante de R\$ 1.464.000,00 em 31/12/2014, mas que a fiscalização, de forma maliciosa, teria deixado de elaborar a evolução patrimonial do ano de 2014 até dezembro, restringindo-se a janeiro/2014, justamente para não validar esses valores como origem de recursos em 2015. Afirmaram, ainda, que, apesar da apreensão de numerário

corroborar a existência de tais recursos, o Fisco considerou apenas R\$ 600.000,00 como origem em janeiro de 2015, suprimindo indevidamente mais de R\$ 800.000,00 e contaminando a apuração.

Alegaram, ademais, apuração mitigada da evolução patrimonial, destacando que, na planilha elaborada para o ano de 2015, o Fisco teria considerado que o contribuinte iniciou aquele exercício com “total de recursos/origens” de apenas R\$ 692.973,70, valor que, segundo sustentam, representaria patrimônio parcial e não guardaria coerência com o patrimônio declarado de R\$ 7.056.607,10 em 31/12/2014 e de R\$ 7.297.245,84 em 31/12/2015. Daí concluíram pela ilogicidade da acusação fiscal de acréscimo patrimonial a descoberto no mesmo exercício de 2015 no montante total de R\$ 1.496.554,80, correspondente a R\$ 748.277,40 para cada cônjuge.

Sustentaram, igualmente, que o Fisco não poderia presumir consumo de recursos no cálculo do acréscimo patrimonial tributável, criticando as conclusões da auditora fiscal ao analisar os valores constantes da declaração de rendimentos do ano de 2014, bem como ao repetir a mesma lógica em relação ao ano-base de 2013, sem demonstrar efetivo dispêndio dos recursos que pretendeu subtrair da renda apurada.

Por fim, insurgiram-se contra a imputação de rendimentos comuns em partes iguais aos declarantes e contra a própria responsabilidade solidária atribuída à cônjuge, sustentando que, embora o patrimônio fosse comum, as obrigações tributárias deveriam ser apuradas de forma independente, notadamente porque ambos os sujeitos passivos possuiriam rendimentos próprios e apresentariam declarações em separado, opção que caberia ao contribuinte, e não ao Fisco. Com base nisso, concluíram que não se sustentaria, no caso, a responsabilidade solidária.

Ao final, requereram o cancelamento do auto de infração.

A DRJ, ao apreciar a impugnação, julgou-a improcedente, mantendo integralmente o lançamento. Inconformados, os sujeitos passivos interpõem o presente recurso voluntário, reiterando, em essência, as alegações defensivas anteriormente apresentadas.

Irresignados com a decisão recorrida, os sujeitos passivos interpõem o presente recurso voluntário, no qual sustentam, em síntese, a nulidade do lançamento e, no mérito, a improcedência da exigência fiscal, mediante o desenvolvimento de extensa argumentação jurídica e fática.

Inicialmente, os recorrentes afirmam que a decisão de primeira instância teria se limitado a reproduzir, sem o devido enfrentamento crítico, os fundamentos constantes do auto de infração, deixando de apreciar adequadamente as alegações deduzidas na impugnação, o que configuraria cerceamento de defesa e ausência de fundamentação válida do julgado.

No tocante ao contexto fático da autuação, reiteram que o lançamento teve por base a imputação de acréscimo patrimonial a descoberto, decorrente, segundo a fiscalização, da constatação de excesso de aplicações sobre origens de recursos, em valores mensais

discriminados no auto de infração, sendo-lhes exigido o imposto correspondente com fundamento em presunção legal.

Sustentam, contudo, que tal conclusão decorre de levantamento fiscal inconsistente, baseado em premissas equivocadas, destacando que os valores apurados decorreriam de metodologia falha, que teria desconsiderado elementos relevantes da situação patrimonial dos contribuintes.

Em sede preliminar, os recorrentes reiteram a alegação de nulidade do lançamento em razão da existência de múltiplos autos de infração lavrados com base em um único procedimento fiscal, abrangendo os mesmos períodos-base, o que, segundo afirmam, evidenciaria duplicidade de exigências e violação às regras do lançamento tributário. Argumentam que houve indevida fragmentação da base de cálculo do imposto de renda, que, por sua natureza, deve ser apurado de forma global e anual, considerando a totalidade dos rendimentos auferidos no período.

Nesse sentido, defendem que a tributação do suposto acréscimo patrimonial a descoberto foi realizada de forma apartada e isolada, sem a devida consideração de rendimentos já tributados ou objeto de outro lançamento, o que implicaria, na prática, duplicidade de tributação da mesma base econômica.

Ainda em preliminar, alegam a ocorrência de mudança indevida de critério jurídico, bem como a ausência de autorização válida para a reabertura de fiscalização de períodos já anteriormente examinados, em afronta às disposições do art. 146 do CTN e da legislação regulamentar aplicável.

Sustentam, ademais, que a decisão recorrida incorreu em vício ao não enfrentar adequadamente as objeções relativas à metodologia adotada pela fiscalização, especialmente no que se refere à apuração da evolução patrimonial.

No mérito, os recorrentes desenvolvem extensa argumentação no sentido de que o acréscimo patrimonial a descoberto não pode ser presumido ou estimado, sendo indispensável a comprovação efetiva, pela autoridade lançadora, da incompatibilidade entre os rendimentos declarados e a evolução patrimonial apurada.

Afirmam que o levantamento fiscal foi realizado de forma incompleta e parcial, tendo a fiscalização considerado apenas determinados elementos do patrimônio dos contribuintes, desconsiderando outros ativos, rendimentos e fontes de recursos regularmente declarados, o que comprometeria a validade da presunção legal adotada.

Destacam, nesse ponto, que a legislação exige que a apuração do acréscimo patrimonial seja feita de forma global, considerando a totalidade dos recursos disponíveis ao contribuinte, não sendo admissível a seleção parcial de elementos patrimoniais para fins de apuração do imposto.

Sustentam, ainda, que a fiscalização incorreu em erro ao considerar determinados valores como dispêndios ou saídas de recursos, notadamente no que se refere a cheques de terceiros apreendidos, os quais, segundo afirmam, corresponderiam, na realidade, à devolução de valores anteriormente pagos em negócios desfeitos, constituindo, portanto, origem de recursos, e não aplicação.

Argumentam, também, que houve equívoco na análise da atividade rural, tendo a fiscalização desconsiderado receitas regularmente declaradas e tributadas, sob o fundamento de ausência de comprovação documental das despesas, o que, segundo sustentam, não autorizaria a desconsideração das receitas.

No que se refere aos valores mantidos em espécie, afirmam que a existência de numerário em caixa foi devidamente declarada pelos contribuintes, sendo inclusive corroborada por termo de apreensão, não podendo a fiscalização desconsiderar tais valores como origem de recursos na apuração da evolução patrimonial, sobretudo mediante critérios subjetivos.

Aduzem, ainda, que a apuração da evolução patrimonial foi realizada de forma inconsistente, ao considerar valores iniciais incompatíveis com o patrimônio efetivamente declarado, o que teria levado à identificação artificial de acréscimo patrimonial inexistente.

Sustentam, igualmente, que a fiscalização não poderia presumir consumo de recursos sem a devida comprovação de dispêndios efetivos, sendo vedada a adoção de presunções não previstas em lei para reduzir a base de recursos disponíveis.

Por fim, insurgem-se contra a imputação de responsabilidade solidária à cônjuge, bem como contra a atribuição de rendimentos comuns em partes iguais, sustentando que, embora o patrimônio possa ser comum, a tributação deve observar a individualização dos rendimentos e das obrigações tributárias de cada contribuinte.

Diante de tais fundamentos, requerem o provimento do recurso voluntário, com o consequente cancelamento integral do auto de infração.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

### **Da tempestividade e admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Preliminares**

Os recorrentes suscitam, em sede preliminar, diversas alegações voltadas à invalidação do lançamento, notadamente quanto à regularidade do procedimento fiscal, à utilização de elementos probatórios oriundos da denominada Operação Zelotes, ao alegado cerceamento do direito de defesa e à suposta impossibilidade de desconsideração das estruturas jurídicas adotadas. Suscitam, também, a incompetência territorial em decorrência do domicílio fiscal.

No ponto, entendo que as preliminares não merecem acolhimento, sendo suficiente, para sua rejeição, a adoção dos fundamentos expendidos pela decisão recorrida, nos termos do art. 114, §12, do Regimento Interno do CARF.

Com efeito, a Delegacia de Julgamento enfrentou de maneira expressa e fundamentada todas as questões preliminares suscitadas, concluindo pela inexistência de vícios capazes de macular o lançamento, entendimento que se mostra adequado e em consonância com o regime jurídico do processo administrativo fiscal.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, somente ensejam nulidade os atos praticados por autoridade incompetente, com preterição do direito de defesa ou que resultem em efetivo prejuízo ao sujeito passivo. No caso dos autos, não se verifica a ocorrência de nenhuma dessas hipóteses, sendo certo que o procedimento fiscal foi regularmente conduzido por autoridade competente, com plena observância das garantias do contraditório e da ampla defesa.

De igual modo, aplica-se o disposto no art. 10 do mesmo diploma legal, segundo o qual os atos processuais não dependem de forma determinada senão quando expressamente exigida, reputando-se válidos aqueles que, ainda que praticados de modo diverso, atinjam sua finalidade essencial. Trata-se da consagração do princípio da instrumentalidade das formas, que impede a decretação de nulidade na ausência de prejuízo concreto.

Nesse contexto, cumpre ainda destacar, como reforço argumentativo em sede recursal, a distinção entre o procedimento fiscal e o processo administrativo propriamente dito. Conforme bem delineado na decisão de primeira instância, o procedimento fiscal constitui fase oficiosa, na qual a autoridade fiscal atua com amplos poderes de investigação, com vistas à constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, não havendo, nesse momento, a formação de litígio nem a instauração do contraditório.

Com efeito, antes da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, não há que se falar em processo administrativo tributário, mas apenas em atividade administrativa vinculada de lançamento, cuja condução compete privativamente à autoridade fiscal. Nessa fase, a Administração pode valer-se dos elementos de prova de que dispõe, inclusive provenientes de outros procedimentos regularmente instaurados, sem que isso implique qualquer irregularidade, desde que tais elementos sejam posteriormente disponibilizados ao contribuinte, o que se verificou no caso concreto.

Sob essa perspectiva, não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa decorrente da utilização de elementos oriundos da Operação Zelotes. Além de terem sido

regularmente compartilhados por autorização judicial, tais elementos foram incorporados ao procedimento fiscal e submetidos ao crivo do contraditório a partir da fase impugnatória, momento em que se instaura o litígio administrativo. Não há, portanto, qualquer violação às garantias processuais, tampouco demonstração de prejuízo concreto à defesa, requisito indispensável para o reconhecimento de nulidade.

No que tange às alegações de incompetência da autoridade fiscal, igualmente não assiste razão ao recorrente. A competência para fiscalização e constituição do crédito tributário é atribuída, por lei, ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 6º da Lei nº 10.593/2002, não sendo o critério territorial elemento limitador absoluto dessa competência. Ao contrário, o próprio Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 9º, §2º, prevê expressamente a validade dos atos praticados por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo, entendimento este consolidado na Súmula CARF nº 27. Vejamos:

Súmula CARF nº 27

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Também não prosperam as alegações genéricas de violação a princípios constitucionais. A atuação da autoridade fiscal é estritamente vinculada à legislação tributária, cabendo-lhe aplicar as normas vigentes ao caso concreto, não sendo dado ao julgador administrativo afastar sua incidência com fundamento em juízos abstratos de inconstitucionalidade. Nesse sentido, eventual inconformismo quanto ao conteúdo das normas aplicáveis não se traduz em vício do lançamento, mas em matéria estranha ao âmbito de cognição deste Colegiado, por força do que preconiza a Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração foi devidamente instruído, contendo descrição clara e precisa dos fatos, indicação dos dispositivos legais aplicáveis e detalhamento dos elementos probatórios que embasaram a exigência, o que permitiu ao recorrente a plena compreensão da acusação fiscal e o exercício efetivo de sua defesa, como, de fato, ocorreu, tanto na fase de impugnação quanto na fase recursal.

Diante desse contexto, não se identificando qualquer vício apto a ensejar a nulidade do lançamento, rejeito as preliminares suscitadas, mantendo-se, nesse ponto, o entendimento adotado pela decisão de primeira instância.

**Da alegação de erro na metodologia de apuração do acréscimo patrimonial**

Alegam, ainda, os recorrentes que o levantamento fiscal teria sido realizado de forma incompleta, desconsiderando rendimentos já tributados e parte do patrimônio dos contribuintes, o que comprometeria a validade da exigência.

Entretanto, a análise dos autos revela que a fiscalização procedeu à apuração da evolução patrimonial com base nos elementos disponíveis, notadamente aqueles constantes das declarações apresentadas pelos próprios contribuintes, bem como em dados obtidos no curso da ação fiscal.

A decisão recorrida enfrentou de forma detalhada essa alegação, consignando que não houve demonstração concreta de erro na metodologia adotada, sendo certo que a simples alegação de omissão de elementos não é suficiente para infirmar o lançamento.

Importante destacar que, em matéria de acréscimo patrimonial a descoberto, incumbe ao contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados, não sendo possível afastar a presunção legal com base em alegações genéricas ou desacompanhadas de prova idônea.

Assim, não se verifica vício metodológico apto a invalidar o lançamento, razão pela qual rejeito a preliminar.

### **Mérito**

Superadas as questões preliminares, passa-se ao exame do mérito da controvérsia.

De início, cumpre destacar que o acórdão recorrido enfrentou de forma minuciosa e fundamentada todos os pontos relevantes à solução da lide, com adequada análise do conjunto fático-probatório e correta subsunção dos fatos à legislação de regência.

Nesse contexto, verificando-se que a decisão de primeira instância apreciou de maneira exauriente as questões suscitadas pelo contribuinte, com fundamentação idônea e suficiente, adoto-a como razão de decidir, nos termos do art. 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, sem prejuízo dos acréscimos e reforços argumentativos que se seguem.

#### **1 Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto**

Aduzem os recorrentes que o levantamento consubstanciado no presente auto de infração esbarra na Súmula CARF nº 67, segundo a qual, “em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, registrados em extratos bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal”.

A alegação não merece acolhida.

Com efeito, a Súmula CARF nº 67, invocada pelos recorrentes, é de aplicação obrigatória, nos termos da Portaria ME nº 129, de 01/04/2019. Todavia, como se vê de seu próprio enunciado, refere-se a saques ou transferências bancárias registrados em extratos bancários, hipótese diversa da verificada nestes autos.

No caso em exame, os valores considerados na apuração não decorrem de meros registros em extratos bancários sem destinação conhecida, mas, sim, de valores apurados e registrados em notas fiscais, cuja destinação é conhecida e obrigatória por força de lei.

Logo, não há identidade entre a situação tratada na súmula e o caso concreto retratado nos autos do presente processo, razão pela qual não se pode atribuir ao referido enunciado o efeito vinculante pretendido pelos recorrentes.

## 2 Dos Cheques Apreendidos

Sustentam os recorrentes que os cheques apreendidos de emissão de terceiro, que figuraria como cedente em contrato particular anteriormente firmado com o recorrente Leonardo, somente poderiam servir como prova de devolução de valores pagos pelo desfazimento do negócio, e não em sentido contrário, razão pela qual constituiriam prova de origem de recursos financeiros e não poderiam ser desconsiderados no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

Também aqui não lhes assiste razão.

Conforme consignado no Relatório Fiscal, o atuado adquiriu dois imóveis assim denominados: Terreno em Palmas/TO, pelo valor de R\$ 200.000,00, no ano de 2013; e Loteamento Guaraí/TO, pelo valor de R\$ 600.000,00, no ano de 2014.

Intimado, o recorrente declarou ter adimplido R\$ 200.000,00 pelo Terreno em Palmas/TO e R\$ 100.000,00 pelo Loteamento Guaraí/TO. Não foram, contudo, apresentados os respectivos contratos de compra e venda desses imóveis. Segundo o próprio contribuinte, as aquisições não teriam sido confirmadas.

Ademais, ao que se verifica, dos documentos apreendidos, foi localizado na pasta “Loteamento Guaraí/TO” um contrato de cessão de direitos contratuais e participação imobiliária, datado de 04/04/2013; cópia de recibo no valor de R\$ 140.000,00, com anotação de pagamento de mais R\$ 20.000,00; cópia de transferência bancária efetuada pelo impugnante ao Sr. Carlos Antônio da Mota; além de prospectos do imóvel.

Nos termos do aludido contrato, o recorrente adquiriu o imóvel por R\$ 600.000,00, tendo efetuado os seguintes pagamentos: R\$ 300.000,00 em 04/04/2013, pagos em moeda corrente na data do contrato; R\$ 160.000,00 em 03/05/2013, conforme recibo emitido por Daniel Vicente Ferreira Naves; e R\$ 100.000,00 em 08/05/2013, conforme transferência bancária ao Sr. Carlos Antônio da Mota.

Posteriormente, a Polícia Federal apreendeu, na residência do contribuinte, em 26/03/2015, três cheques que totalizam R\$ 356.000,00.

Intimado a apresentar o documento de promessa de compra e venda, citado em sua resposta de 27/02/2018, relativo à venda do imóvel denominado Terreno Palmas/TO a Daniel Vicente Ferreira Naves, documento esse que pudesse dar respaldo aos cheques apreendidos, os quais sequer se encontravam datados, o recorrente limitou-se a responder “Prejudicado”.

Além disso, conforme bem destacado na decisão recorrida, as respostas prestadas pelo autuado à fiscalização em relação a tais cheques foram vacilantes e contraditórias quanto à data do recebimento e quanto à própria causa dos títulos. Em um primeiro momento, afirmou tratar-se de devolução do valor pago pelo terreno em Palmas/TO; em outro, alegou tratar-se de devolução dos valores pagos pelo desfazimento do negócio do Loteamento Guaraí/TO.

A fim de comprovar o alegado desfazimento dos negócios, os recorrentes juntaram contrato de compra e venda firmado entre o Sr. Carlos Antônio da Mota e os senhores Daniel Vicente Ferreira Naves e Benedito Leandro Aparecido do Espírito Santo, bem como ação judicial de cobrança (protesto judicial) ajuizada pelo proprietário contra os compradores.

Todavia, tais documentos não se mostram aptos a comprovar, de forma inequívoca, nem o desfazimento do negócio, nem que os cheques apreendidos na residência do autuado, em 26/03/2015, no valor total de R\$ 356.000,00, sejam decorrentes da devolução do valor pago pelo Loteamento Guaraí/TO.

Com efeito, os valores pagos em abril e maio de 2013 tiveram por destinatários não apenas Daniel Vicente Ferreira Naves, mas também Carlos Antônio da Mota, ao passo que os cheques apreendidos referem-se apenas a Daniel Vicente Ferreira Naves. Além disso, o valor dos três cheques, de R\$ 356.000,00, não corresponde ao montante pago em 2013, que foi de R\$ 560.000,00.

Também é relevante destacar que os referidos valores não foram declarados em anos anteriores e que o impugnante, quando intimado, não comprovou a data de recebimento dos três cheques.

Ademais, os recursos representados pelos três cheques não foram desconsiderados pela fiscalização. Apenas, diante da ausência de comprovação da data de recebimento, considerou-se a existência dos recursos na data em que foram apreendidos.

Assim, escoreita a conclusão da autoridade fiscal e da DRJ no sentido de não se ter comprovado o desfazimento do negócio nem a vinculação dos cheques apreendidos à devolução do valor pago pelo alegado desfazimento, razão pela qual deve ser mantida a data de entrada dos recursos adotada pela fiscalização.

### **3. Da Atividade Rural**

Alegam os recorrentes que a falta de apresentação do Livro Caixa e dos comprovantes de gastos serviria apenas à glosa das despesas declaradas, jamais à desconsideração de receitas já declaradas e tributadas.

Ocorre que, do que se perlustra, a fiscalização intimou e reintimou o contribuinte a apresentar notas fiscais e Livro Caixa relativos à atividade rural. Em todas as ocasiões, o contribuinte respondeu que os documentos teriam sido apreendidos. Todavia, a fiscalização, ao verificar o material apontado pelo impugnante, não encontrou qualquer documento relativo à atividade rural.

Além disso, foi expedido ofício à SEFA – Secretaria de Estado da Fazenda do Pará, por meio do qual se solicitou informações acerca do exercício da atividade rural pelo recorrente.

A resposta obtida foi no sentido de que não consta inscrição estadual em nome do contribuinte, não foi localizada emissão de nenhuma nota fiscal no período, e não existem talões de produtor rural entregues.

Diante desse quadro, se não ficou comprovado o exercício da atividade rural no período, não há como considerar receitas supostamente advindas dessa atividade como origem de recursos apta a fazer face às despesas do período no Demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial.

Sem razão o recorrente.

#### **4. Dos valores apreendidos**

Sustentam os recorrentes que a fiscalização, mediante juízo subjetivo, discricionário e equivocado, considerou apenas o valor de R\$ 600.000,00 como origem no mês de janeiro de 2015, suprimindo, indevidamente, mais de R\$ 800.000,00 como origem de recursos.

Pois bem!

Conforme consta do Relatório Fiscal e nos moldes dos fundamentos da DRJ, a declaração de ajuste anual 2015/2014, original, somente foi apresentada pelo recorrente após a efetivação da apreensão, pela Polícia Federal, do valor de R\$ 1.482.825,00.

Na referida DAA, o contribuinte declarou, no campo “Dívidas e Ônus Reais”, o valor de R\$ 800.000,00 como recebido a título de antecipação de SCP com Marcos de Oliveira Pereira.

O recebimento desse valor foi objeto de tributação nos autos do PAF 11020.725.544/2018-01, tendo a fiscalização ali considerado tratar-se de rendimentos decorrentes de prestação de serviços, pagos por pessoa física, dissimulados sob a rubrica de “antecipação de lucros de SCP”, auferidos em junho de 2014.

Diante disso, não se pode qualificar como devaneio, nem como avaliação puramente subjetiva, as considerações expendidas no Relatório Fiscal para afastar a pretensão dos recorrentes de reconhecer, sem comprovação idônea, a existência de “valor em caixa” em 31/12/2014 em montante superior ao efetivamente admitido pela fiscalização.

Verifica-se que a autoridade fiscal intimou o recorrente a comprovar, de forma inequívoca, a saída dos recursos do patrimônio de Marcos de Oliveira Pereira e o ingresso desses recursos no patrimônio do fiscalizado. Contudo, conforme já consignado nos autos, as respostas apresentadas foram inconsistentes e contraditórias.

Em 26/06/2017, o autuado alegou ter recebido o valor “no decorrer de 2014”. Em 27/02/2018, afirmou que os documentos comprobatórios do recebimento em espécie teriam sido apreendidos e que o recebimento teria ocorrido “de forma escalonada na medida do cumprimento por este contribuinte”. A fonte pagadora, por sua vez, declarou que todos os

pagamentos teriam sido realizados em dinheiro e entregues em mão ao autuado desde julho de 2011 até o primeiro semestre de 2014, alterando, assim, a versão original segundo a qual o valor teria sido pago “no decorrer de 2014”.

Em 25/06/2018, o autuado voltou a afirmar a apreensão de recibos em que constariam valores e datas dos recebimentos, sem, contudo, saber precisar se o material teria sido apreendido ou perdido, e ainda afirmou que os adiantamentos teriam sido pagos desde 2011, em contradição ao que anteriormente dissera. Os supostos valores pagos em anos anteriores, ademais, não foram objeto de declaração pelas partes.

Em 20/08/2018, a fonte pagadora esclareceu que a declaração somente foi realizada quando do distrato da SCP em 2014, com a consequente confissão de dívida celebrada entre as partes. O autuado, por sua vez, alegou que a obrigação de declarar perante o imposto de renda somente teria surgido com a confissão de dívida, resposta que, como bem anotado na decisão recorrida, não se mostra compatível com sua formação profissional.

Assim, após diversas intimações e questionamentos, nem o contribuinte nem a fonte pagadora apresentaram prova inequívoca da saída dos recursos do patrimônio de Marcos de Oliveira Pereira e do ingresso desses recursos no patrimônio do impugnante.

Nessas circunstâncias, diante da ausência de comprovação segura quanto às datas de ingresso do valor de R\$ 800.000,00 no patrimônio do recorrente e consideradas as divergências nas informações prestadas, a autoridade fiscal agiu corretamente ao aplicar o art. 845, II, do RIR/99, fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que dispunha, e considerando, para tanto, o rendimento efetivamente auferido em junho de 2014, data do distrato social e ano em que o rendimento foi informado nas DIRPF do impugnante e da fonte pagadora.

Nesse toar, não há o que reformar, devendo ser mantida a decisão de piso.

##### **5. Apuração da Evolução Patrimonial**

Alegam os recorrentes que o Fisco teria cometido erro grosseiro ao demonstrar a evolução patrimonial dos anos de 2013 a 2015 considerando apenas parte do patrimônio do contribuinte.

Aduzem que, se o contribuinte iniciou o ano de 2015 com patrimônio declarado de R\$ 7.056.607,10 e o encerrou com patrimônio de R\$ 7.297.245,84, não pareceria lógico que a acusação fiscal apontasse acréscimo patrimonial a descoberto no valor expressivo de R\$ 1.496.554,80.

A alegação, contudo, não procede. Explica-se.

Relativamente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado para meses dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, cumpre inicialmente observar o disposto no art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1988, segundo o qual constituem rendimento bruto, dentre outros, os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

O referido dispositivo presume que decorra de rendimentos tributáveis omitidos o acréscimo patrimonial da pessoa física não justificado pelos rendimentos declarados.

É oportuno esclarecer, antes de mais nada, que acréscimo patrimonial a descoberto significa o incremento patrimonial não lastreado por rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, apontados na declaração de rendimentos.

Dessa forma, ocorre acréscimo patrimonial a descoberto quando as mutações patrimoniais e os gastos do período superam o total de rendimentos recebidos no mesmo lapso temporal.

Essa apuração se faz por meio do cotejo entre origens e aplicações, de forma mensal, tendo em vista a regra do art. 2º da Lei nº 7.713/1988, que preceitua que o imposto sobre a renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Desse modo, para a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, é imperativo confrontar, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos do respectivo período, transportando-se para o mês seguinte os saldos positivos apurados no mês anterior, dentro de um mesmo ano-calendário.

Dessarte, conforme bem ponderado nos autos, a alegação dos recorrentes relativamente ao ano de 2015 somente seria pertinente se não houvesse ocorrido apreensão de Moeda (Real) no valor de R\$ 1.482.825,00, Cheques de Terceiros no valor de R\$ 356.000,00, Moeda Estrangeira (Euros) no valor de R\$ 4.993,80 e Moeda Estrangeira (Dólares Americanos) no valor de R\$ 11.952,93.

Tais valores não constaram da declaração de rendimentos do recorrente e, por evidente, não representaram aumento patrimonial refletido na declaração de ajuste anual de 2015. Somente vieram à tona em razão da apreensão dos valores não declarados.

Por tal razão, é justificável o acréscimo patrimonial a descoberto no expressivo montante de R\$ 1.496.554,80, correspondente a R\$ 748.277,40 para cada cônjuge.

Importa salientar que a autoridade fiscal, nos itens 4.5.1 a 4.5.3 do Relatório Fiscal, explicou detalhadamente a forma de elaboração dos Demonstrativos da Análise da Evolução Patrimonial e os fundamentos do acréscimo patrimonial apurado no ano de 2015, especialmente no item “4.5.3 – Ano Calendário 2015 (01/01/2015 a 31/12/2015)”. Do mesmo modo, corretos os fundamentos da DRJ acerca do tema.

Assim, não há o que prover, haja vista que, desde a prolação do acórdão recorrido, não houve a apresentação de qualquer outra prova apta a ensejar a reforma da decisão vergastada.

#### **1.1.1 Da apuração de valor em caixa**

Afirmam os recorrentes que a fiscalização teria desconsiderado, indevidamente, valores mantidos em espécie regularmente declarados e corroborados pelo termo de apreensão lavrado pela autoridade policial, especialmente quanto ao numerário existente em caixa ao final do ano-calendário de 2014.

Nesse ponto, assiste parcial razão aos recorrentes.

Com efeito, verifica-se que a declaração retificadora do exercício de 2015 consignou a existência de “valor em caixa” no montante de R\$ 1.464.000,00 em 31/12/2014, circunstância que encontra respaldo material na efetiva apreensão de numerário em espécie pela Polícia Federal, fato este reconhecido pela própria fiscalização.

Embora a autoridade fiscal tenha admitido apenas o montante de R\$ 600.000,00 como origem de recursos em janeiro de 2015, entendo que o conjunto probatório constante dos autos, aliado aos fundamentos desenvolvidos pelos recorrentes no tópico XI do recurso voluntário, é suficiente para demonstrar a existência de recursos adicionais mantidos em caixa, devendo ser reconhecida, como origem de recursos, a diferença de R\$ 864.000,00, relativamente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015.

Isso porque a apreensão física do numerário constitui elemento objetivo de corroboração da disponibilidade financeira alegada pelos recorrentes, não sendo juridicamente adequado presumir, sem prova concreta de consumo, dissipação ou aplicação específica dos valores, a inexistência integral dos recursos mantidos em espécie.

De igual modo, quanto ao valor de R\$ 50.000,00 declarado como “valor em caixa” em 31/12/2013, entendo possível o seu reconhecimento como origem de recursos no mês de janeiro de 2014, haja vista que a mera ausência de documentação exaustiva acerca da formação histórica do numerário, por si só, não autoriza concluir automaticamente pelo seu consumo integral, especialmente diante da inexistência de demonstração objetiva de dispêndio correspondente naquele período.

Assim, devem ser considerados como origens de recursos: (i) o montante de R\$ 50.000,00 em janeiro de 2014; e (ii) o valor de R\$ 864.000,00 nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, com a necessária recomposição da análise da evolução patrimonial e recálculo do acréscimo patrimonial a descoberto eventualmente remanescente

## **7. Responsabilidade Solidária**

Por fim, sustentam os recorrentes que a responsabilidade solidária atribuída à cônjuge não se sustenta.

Nesse aspecto, é importante advertir que o pressuposto de interesse comum na omissão de rendimentos apurada, em que se baseou a fiscalização para atribuir à cônjuge do contribuinte a condição de sujeito passivo solidário, encontra fundamento no art. 124, I, do CTN.

Do que se infere, a razão dada pela fiscalização para inclusão da cônjuge no polo passivo foi o fato de que a tributação de rendimentos omitidos, revelados por acréscimo

patrimonial a descoberto, decorre de acréscimo de bens comuns, razão pela qual se configura, nos termos do dispositivo legal citado, interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

O fato gerador, no caso dos autos, exterioriza-se pelo acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos do art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1988.

Nesse diapasão, a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deve ter por base as declarações de rendimentos e de bens do contribuinte, como esclarece o art. 807 do RIR/99, segundo o qual o acréscimo patrimonial da pessoa física se sujeita à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, que o aumento patrimonial não corresponde aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que tal acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Ocorre que, no caso de sociedades conjugais, as declarações de bens sujeitam-se a regras próprias no tocante aos bens comuns. O art. 798, §3º, do Decreto nº 3.000/1999 determina que tais bens devem ser relacionados por apenas um dos cônjuges, se ambos estiverem obrigados à apresentação da declaração.

Deflui dessa sistemática que os bens comuns são considerados em sua totalidade na análise da evolução patrimonial de um dos cônjuges, o que impõe a necessidade de exame conjunto dos rendimentos e direitos.

Disso decorre, logicamente, a responsabilidade de ambos os cônjuges sobre o acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados, haja vista que há interesse comum nessa situação, que não se descaracteriza pelo fato de a administração dos bens comuns estar a cargo de apenas um deles.

Havendo, pois, omissão de rendimentos caracterizada pelo descompasso entre os rendimentos declarados e os acréscimos patrimoniais, não pode o outro cônjuge eximir-se da responsabilidade decorrente da infração.

Por isso, sem razão os recorrentes.

### III – CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial para adicionar como origem de recursos, oriundo de disponibilidade em caixa: (i) R\$ 50.000,00, no mês de janeiro/2014; e (ii) R\$ 864.000,00, no mês de janeiro/2015.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**

