



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11020.726026/2018-05</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2202-012.088 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 7 de julho de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | MARIANA PESSOA DE MELLO CARTAXO                      |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

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, em dar parcial provimento ao recurso para adicionar como origem de recursos, na apuração da variação patrimonial a descoberto, os seguintes valores 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*

**Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Com a finalidade de resumir o presente caso, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, fls. 02/13, relativo aos anos-calendário 2013, 2014, 2015, para formalização de exigência e cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 597.460,92, conforme abaixo:

(...)

A infração apurada pela Fiscalização, relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal foi Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

(...)

Da Responsabilidade Solidária

Responde solidariamente pela tributação de 50% dos rendimentos omitidos revelados por acréscimo patrimonial a descoberto, o cônjuge, Leonardo Siade Manzan.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformados com a exigência o contribuinte e o responsável solidário apresentaram impugnação conjunta por meio do instrumento de fls. 865/893, alegando em breve síntese:

Preliminarmente

2.1. Equivocada Tributação Apartada Mediante Autos De Infração Simultâneos, Decorrentes Do Mesmo Procedimento De Fiscalização

Com base na autorização contida em um único TDPF, a fiscalização lavrou dois outros Autos de Infração, sendo: (i) o primeiro para o ano-calendário 2012 que está controlado pelo processo administrativo nº 11020.723581/2017-96, conforme indica a nota de rodapé nº 1 (fl. 17); e outro (ii) Auto de Infração lavrado para os anos calendários 2013 e 2014, cuja exigência está controlada pelo processo administrativo nº 11020.725544/2018-01, formalizado nesse mesmo ano (2018) em que foi lavrado o Auto de Infração ora impugnado. Portanto, contando os dois processos acima indicados e mais este objeto da presente Impugnação, está confirmado que são 3 (TRÊS) Autos de Infração que estão sustentados por um único TDPF, o que já demonstra a abusividade da fiscalização;

Deixando de lado o Auto de Infração de 2012, a Auditora Fiscal confirma a existência de DUPLO Auto de Infração, ambos lavrados em 2018 para os mesmos períodos-base (2013 e 2014), um na sequência do outro e com base no único TDPF, sendo incontornável o vício material perpetrado nesse último Auto de Infração ora impugnado, seja em razão de:

- a) Inexistência da autorização expressa exigida pelo artigo 906 do RIR/99 para a "reabertura" de fiscalização de períodos-base (2013 e 2014) já examinados, com Auto de Infração (PAF 11020.725.544/2028-01) já notificado ao contribuinte e com a exigibilidade suspensa por tempestiva impugnação;
- b) Indevida "mudança de critério jurídico" para aferir rendimentos tributáveis em períodos-base já fiscalizados anteriormente, ao arrepio do comando previsto no art. 146 do CTN;
- c) Equivocada tributação de suposto "Acréscimo Patrimonial a Descoberto, apartada dos autos daquele PAF", como consta do "Relatório Fiscal", consumando indevida tributação "apartada" e isolada de rendimentos tributáveis que, nos termos da legislação tributária vigente, estão sujeitos a ÚNICO AJUSTE anual.

Os vícios apontados contaminam de incerteza e iliquidez a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração ora impugnado, notadamente a injustificável "tributação apartada" de rendimentos tributáveis imputados unicamente por meio de PRESUNÇÃO LEGAL, hipótese que requer a inequívoca demonstração do fato que lhe serve de suporte ("acréscimo patrimonial");

Além de estarem incorretos esses levantamentos, esses resultados foram submetidos à equivocada tributação isolada, ao arrepio do artigo 83 do RIR/99 que, ao tratar da "BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NA DECLARAÇÃO", expressamente determina que seja considerada a totalidade, ou seja, a "soma de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário";

Em razão dos vícios aqui apontados, é imperativo que seja decretado o cancelamento do Auto de Infração, como medida de caráter liminar.

2.2 - Erro Na Metodologia: Apuração Mutilada Na Tributação De Suposto Acréscimo Patrimonial

Ainda que fosse possível sustentar a existência de "acrécimo patrimonial a descoberto", como acusa a fiscalização, a apuração da base tributável não pode ser feita de forma mutilada, desprezando-se a totalidade dos rendimentos do mesmo período já objeto de tributação por meio de outro Auto de Infração, lavrado pela mesma fiscalização;

Como já registrado no tópico precedente, há outro Auto de Infração em que acusa o Fisco a existência de "omissão de rendimentos" para os mesmos períodos, resultantes da desqualificação de pessoa jurídica contratante dos serviços prestados pelo Impugnante LEONARDO, assim como desqualificação dos resultados advindos por meio de SCP - Sociedade em Conta de Participação, rendimentos esses que precisam ser INTEGRALMENTE considerados na avaliação do suposto "acrécimo patrimonial", sob pena de configurar dupla tributação da suposta renda, além da equivocada tributação apartada já noticiada.

### 2.3 - Erro Na Metodologia: Necessidade De Consideração De Todo O Patrimônio Para Apuração Mensal Do Acrécimo

Ainda que seja certo que a legislação tributária contemple a PRESUNÇÃO LEGAL que considera "omissão de rendimentos" a constatação de "acrécimo patrimonial a descoberto", não se pode esquecer que se trata de presunção relativa que admite a prova em sentido contrário;

Além dessa natureza, o inciso XIII do art. 55 do RIR/99 só admite a tributação do "acrécimo patrimonial da pessoa física" quando "apurado mensalmente", levando em consideração todo o patrimônio do contribuinte, não admitindo o levantamento com base somente em alguns itens do seu patrimônio, de forma parcial;

Essa diretriz está consolidada na jurisprudência administrativa que, nessa matéria, vem cancelando lançamentos tributários com base nessa PRESUNÇÃO LEGAL, quando há erro na metodologia utilizada ao considerar somente parte do patrimônio, ainda que se faça a apuração mensal;

Assim, não pode prevalecer a acusação de "omissão de rendimentos" calcada na presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto, quando os demonstrativos elaborados pelo Fisco consideraram somente parte dos componentes patrimoniais do contribuinte fiscalizado;

O fisco, não logrando êxito em comprovar suas afirmações, desrespeita regra básica do processo de que quem acusa, tem que provar. Recente decisão do CARF sobre a matéria não deixa margem a divagações.

### Do Mérito

#### 3.1. Acrécimo Patrimonial A Descoberto Precisa Ser Comprovado - Não Pode Ser Presumido Nem Estimado

A tributação somente se justifica "quando a autoridade lançadora comprovar" que o acréscimo do patrimônio não é compatível com os rendimentos declarados,

levando-se em consideração todos os recursos financeiros disponíveis, assim como a totalidade dos rendimentos, tanto os isentos como os já tributados, por meio da declaração apresentada ou no regime de tributação exclusiva na fonte, assim como outros considerados omitidos em outro procedimento de ofício;

A necessidade de esclarecimentos da Autoridade Autuante já demonstra critério não ortodoxo, cujo aceno converge para confirmar a precariedade do levantamento, assim como novos abusos praticados pelo Fisco;

Não pode prevalecer o questionado Auto de Infração, pois está comprovado que o levantamento do Fisco esbarra nessa Súmula CARF 67;

É imperativo que seja determinado o cancelamento do questionado Auto de Infração, uma vez que o vício do levantamento fiscal está escancarado, na medida em que o artigo 807 do RIR/99 só admite o uso da presunção legal para exigência do IRPF quando a "autoridade lançadora comprovar" o efetivo acréscimo patrimonial a descoberto, não podendo se valer de acréscimo estimado, tampouco acréscimo presumido.

### 3.2. "Cheques De Terceiros Apreendidos" Não Podem Configurar Saídas De Recurso

Aponta o Fisco no item 4.2 que "LEONARDO adquiriu dois imóveis assim denominados: a) Terreno em PALMAS/TO, pelo valor de R\$ 200.000,00, no ano de 2013, e b) Loteamento GUARÁ/TO, pelo valor de R\$ 600.000,00, no ano de 2014" (fl. 23).

Por mais que já tenha o Autuado esclarecido e comprovado que os cheques apreendidos são resultantes do desfazimento dessas aquisições, insistiu a fiscalização para considerar que foram válidas as aquisições de imóveis, ainda que não consumadas. Essa injustificável teimosia do Fisco está majorando, de forma indevida, o "acrécimo patrimonial" no ano de 2013. Não afeta as apurações do ano de 2014 pela inexplicável razão de o Fisco ter limitado o levantamento da "EVOLUÇÃO PATRIMONIAL" que ficou restrito somente ao mês de janeiro/2014 (fls. 93/97). A propósito, é condenável essa apuração PARCIAL de acréscimo patrimonial, pois é procedimento que milita contra a jurisprudência.

Esse aparente "esquecimento" dos demais meses do ano de 2014 foi coroado com outra maldade consumada pela fiscalização ao registrar nas suas conclusões que "o valor dos referidos cheques apreendidos será considerado existente em 26/03/2015, data em que foram apreendidos pela Polícia Federal. Tratam-se de recursos à disposição de LEONARDO (e seu cônjuge) e não declarados em anos anteriores" (fls. 34).

Cheques apreendidos em poder do Autuado, mas que são de emissão de terceiro (DANIEL VICENTE FERREIRA NAVES) que figura como CEDENTE em contrato particular anteriormente firmado com o Impugnante LEONARDO, só podem fazer prova de cheques emitidos para devolução pelo desfazimento do negócio, e não o contrário. Com essa natureza, fazem PROVA DE ORIGEM de recursos financeiros,

origem que não foi considerada na planilha elaborada do FISCO, pelo que sua apuração deve ser desqualificada.

A fim de comprovar definitivamente o desfazimento dos negócios, os Impugnantes juntam nessa oportunidade o CONTRATO DE COMPRA E VENDA (doc. 01) do imóvel firmado entre o Sr: CARLOS ANTÔNIO DA MOTA (vendedor - \_falecido) e os senhores DANIEL VICENTE FERREIRA NAVES e BENEDITO LEANDRO APARECIDO DO ESPÍRITO SANTO, ambos como COMPRADORES! Junta-se, ainda (doc. 02), AÇÃO JUDICIAL DE COBRANÇA (PROTESTO JUDICIAL) do proprietário (Sr. Carlos Antônio da Mota) contra os COMPRADORES SRS. DANIEL VICENTE FERREIRA NAVES e BENEDITO LEANDRO APARECIDO DO ESPÍRITO SANTO. Segue cópia integral da ação em anexo até seu trânsito em julgado (com certidão), onde essa Ínclita Turma de Julgamento poderá constatar que houve desistência da ação por parte do Autor, Sr. Carlos Antônio da Mota, após terem sido efetuados os pagamentos devidos pela aquisição do imóvel.

Em virtude da comprovação dos pagamentos e efetiva aquisição do imóvel, o CONTRATO DE COMPRA E VENDA foi REGISTRADO EM CARTÓRIO e HABILITADO NO INVENTÁRIO do Sr. Carlos Antônio da Mota (doc. 01), em virtude de seu falecimento, conforme registro cartorário constante do CONTRATO DE COMPRA E VENDA, autenticado e assinado por duas testemunhas, a seguir transcrito e anexo à presente impugnação

Inconteste, pois, que os cheques apreendidos com o Impugnante em nome do Sr. DANIEL VICENTE FERREIRA NAVES só podem fazer prova da devolução dos valores que haviam sido antecipados pela Impugnante para a compra do imóvel objeto do contrato referenciado e o imóvel situado em Palmas/TO, cuja documentação foi misturada pela r. Fiscalização e acabou gerando mais suposições e inferências com relação aos contratos e pagamentos realizados.

Lamentável é constatar que esses mesmos valores foram alocados no item 5.3 da planilha como "BENS E DIREITOS" em 03/2015, afetando indevidamente a variação patrimonial ali calculada, pela simplória conclusão do Fisco de que esses cheques devem ser considerados como "recursos à disposição de LEONARDO (e seu cônjuge) e não declarados em anos anteriores".

### 3.3. "Atividade Rural" Não Comprovada

Com base na Declaração de Rendimentos do Impugnante LEONARDO, a fiscalização transcreve quadro de valores de "receita" e de "despesa" que foram lá tempestivamente declarados. De forma afoita e sem considerar que esse resultado positivo da "atividade rural" foi tributado (comprovante de pagamento às fls. 402/403) no ano de 2014 existindo resultado positivo da atividade rural, prontamente inserido e tributado na Declaração de Rendimentos, a falta de apresentação do Livro Caixa e dos comprovantes dos gastos, é fundamento que serve para "glosa" das despesas declaradas, jamais para desconsiderar valores de receitas já declarados e tributados.

Portanto, mais uma arbitrariedade que desqualifica o indigitado Auto de Infração. Frise-se, ainda, que está comprovado nos autos a apreensão desses documentos, ou seja, absolutamente impossível a apresentação dos mesmos pelo contribuinte.

#### 3.4. "Valor Em Caixa (Real) - Moeda (Real) Apreendida"

Com esse título, o "Relatório Fiscal" registra (fls. 23 em diante) que o fiscalizado LEONARDO já indicava a existência de dinheiro em poder do declarante, ao inserir específica linha na Declaração de Bens do ano-base de 2014 e 2015 para declarar os valores existentes no final de cada ano.

Na declaração espontaneamente retificada para o ano calendário de 2014, consta "Valor em Caixa" no montante de R\$ 1.464.000,00 em 31/12/2014. Maldosamente, para não validar esses valores, o Fisco não elaborou a EVOLUÇÃO PATRIMONIAL DO ANO de 2014 até o mês de dezembro, limitando-se à apuração EXCLUSIVA E RESTRITA ao mês de JANEIRO/2014. Evolução patrimonial de único mês? Qual a razão?

Além do mais, a despeito do noticiado Auto de Apreensão fazer prova inequívoca da prévia existência desses recursos financeiros, a tendenciosa planilha elaborada pelo Fisco (que parou em JANEIRO/2014) não considerou esses valores existentes em 31/12/2014, que daria "ORIGEM" para a "EVOLUÇÃO PATRIMONIAL" calculada a partir de janeiro de 2015.

Pelo contrário, mediante juízo subjetivo, discricionário e equivocados, considerou o Fisco somente o valor de R\$ 600.000,00 como origem no mês de janeiro/2015 (fl. 57), avaliação injustificada que suprimiu de forma indevida a "ORIGEM" de mais de R\$ 800.000,00, procedimento discricionário que contamina a apuração ali demonstrada.

Com apoio nesses precedentes, é preciso rechaçar o longo devaneio do Fisco nas conjecturas que constam no "Relatório Fiscal", avaliação puramente subjetiva com o deliberado propósito de desqualificar a existência de "Valor em Caixa" em 31/12/2014. Relembre-se que, com esse maldoso propósito, deixou o Fisco de demonstrar a EVOLUÇÃO PATRIMONIAL DE FEVEREIRO A DEZEMBRO/2014, limitando-se à apuração PARCIAL somente para o mês de JANEIRO/2014!

Há precedente da CSRF sobre o tema da disponibilidade de "moeda corrente" que condena essa discricionariedade do Fisco.

No caso dos autos a existência do "Valor em Caixa" consta na Declaração de Rendimentos do fiscalizado LEONARDO, estando confirmada e evidenciada pelo noticiado "Termo de Apreensão" de valores mantidos em poder do Declarante, em quantia aproximada ao que constava na sua Declaração de Rendimentos.

#### 3.5. Apuração Mitigada Da Evolução Patrimonial

Se não bastassem os vícios já apontados, em que pecou o Fisco pela ganância de lavrar dois Autos de Infração para tributar a acusação de "omissão de rendimentos" nos mesmos períodos-base, ainda é preciso pontuar outro erro

grosseiro já apontado em preliminar e aqui lembrado, ao tentar demonstrar a chamada "EVOLUÇÃO PATRIMONIAL" dos anos de 2013 a 2015, considerando só parte do patrimônio do contribuinte.

Não é preciso muito esforço para essa constatação. Basta compulsar a planilha elaborada para o ano de 2015 e logo se depara que o Fisco considerou que o contribuinte INICIOU 2015 com o patrimônio apontando "TOTAL DE RECURSOS/ORIGENS" no valor de R\$ 692.973,70, como está ali consignado na coluna do mês de JANEIRO/2015.

Essa indicação equivale a patrimônio PARCIAL e não condiz com a realidade da evolução patrimonial, uma vez que a Declaração de Rendimentos do ano-base de 2015 aponta o patrimônio nos expressivos valores de R\$ 7.056.607,10 e R\$ 7.297.245,84, em 31 de dezembro de 2014 e 31/12/2015, respectivamente, conforme se pode conferir no doc. 39 do e-safira.

Portanto, se o contribuinte iniciou o ano de 2015 com patrimônio declarado de R\$ 7.056.607,10 e terminou aquele ano com patrimônio e R\$ 7.297.245,84, não parece lógica a acusação fiscal que aponta "acrécimo patrimonial a descoberto no mesmo ano de 2015 no expressivo valor de R\$ 1.496.554,80 (R\$ 748.277,40 para cada cônjuge), ainda mais que o levantamento do Fisco não aponta qualquer bem ou direito que estivesse à margem da Declaração de Rendimentos.

### 3.6 O Fisco Não Pode Presumir Consumo De Recursos No Cálculo Do Acrécimo Patrimonial Tributável

Ao analisar os valores registrados na Declaração de Rendimentos do ano de 2014 do contribuinte LEONARDO, "visando a admissibilidade como origem de recursos em 01/01/2015" como está escrito na página 41 do relatório fiscal, a Auditora Fiscal fez uma série de elucubrações para ao final PRESUMIR o consumo de recursos financeiros.

Em análise relacionada ao ano-base de 2013, a Auditora Fiscal comete o mesmo erro ao repetir a sua PRESUNÇÃO DE CONSUMO de recursos financeiros.

Na linha da jurisprudência já destacada precedentemente, não custa repetir que o Fisco não pode presumir que houve o CONSUMO de renda, sem que faça a prova de que houve o efetivo dispêndio do valor que pretende subtrair da renda apurada.

### 3.7 Rendimento Comum Indevidamente Atribuído Pelo Fisco Aos Declarantes Em Partes Iguais. Responsabilidade Solidária Que Não Se Sustenta

É certo que o(a) Ilustre Julgador(a) conhece, à exaustão, que a opção quanto à forma de apresentação da declaração concernente ao imposto de renda é do contribuinte, não do Fisco.

Por conseguinte, ao imputar rendimentos comuns aos declarantes (que fazem suas declarações em separado), deveria a r. Fiscalização intimar ambos os contribuintes e não tomar como base da autuação operações exclusivamente

praticadas por apenas um deles, conforme ocorreu na presente autuação, basta verificar os itens que compõem o Relatório Fiscal.

O patrimônio é comum, mas as obrigações são apuradas de forma independente. No caso vertente, ambos os sujeitos passivos possuem rendimentos próprios. Por conseguinte, apresentam declarações em separado, ou seja, a tributação só pode ocorrer de forma independente e separada, pois, repise-se, trata-se de opção do contribuinte, não do Fisco.

Não há falar-se, portanto, em responsabilidade solidária no caso vertente.

Do Pedido

De todo o exposto, confiam os IMPUGNANTES que essa Turma de Julgamento continuará honrando a magna função de controle da regularidade dos atos administrativos de lançamento, frente aos comandos impositivos da Lei Tributária.

Para tanto, requer que sejam acatadas as razões da presente IMPUGNAÇÃO CONJUNTA, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração ora contestado.

A DRJ negou provimento à Impugnação da contribuinte em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados, a contribuinte e o responsável solidário apresentaram Recurso Voluntário conjunto, repetindo os mesmos argumentos aduzidos por ocasião da Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal (fls. 20 e seguintes), o cônjuge da Recorrente, Sr. LEONARDO SIADE MANZAN, estava sob procedimento fiscalizatório desencadeado pela Operação Zelotes. A Recorrente foi cientificada do acréscimo patrimonial a descoberto apurado com base os documentos obtidos no âmbito do procedimento fiscal em face de seu cônjuge, relativamente aos anos de 2013 e 2014, e foi intimada a apresentar documentos hábeis e idôneos que pudessem modificar ou complementar o apurado. Após análise de tais documentos, restou apurado acréscimo patrimonial a descoberto e o valor tributável cabível à Recorrente correspondeu a 50% do montante apurado em cada ano-calendário, tendo em vista envolver bens comuns e os cônjuges declararem em separado. Foram lavrados dois autos de infração: um deles em face de LEONARDO, com a MARIANA como responsável solidária, e o outro (discutido no presente processo administrativo) em face de MARIANA, com o LEONARDO como responsável solidário.

De início, os Recorrentes aduzem que a decisão da DRJ não enfrentou as objeções contidas na Impugnação, se limitando a reproduzir as acusações contidas no Relatório Fiscal. Ora, não tem razão os Recorrentes. A DRJ analisou de forma detalhada e fundamentada todas as questões preliminares e de mérito suscitadas pelos Recorrentes. O simples fato de a decisão ter se amparado nos elementos probatórios, fundamentos e conclusões constantes do trabalho fiscal não implica ausência de apreciação das teses defensivas apresentadas. Ao contrário, evidencia que, após examinar as alegações da Impugnação, a autoridade julgadora concluiu pela correção dos procedimentos adotados pela fiscalização e pela consistência dos elementos que embasaram a constituição do crédito tributário.

Não se pode confundir a rejeição dos argumentos dos Recorrentes com ausência de enfrentamento das questões suscitadas. O dever de fundamentação resta plenamente atendido quando a autoridade julgadora examina as alegações da parte e apresenta as razões pelas quais entende devida a manutenção do lançamento, ainda que adote, para tanto, os fundamentos já expostos pela fiscalização. Após reexaminar os autos e as razões recursais, entendo que a análise

empreendida pela DRJ foi correta e suficientemente fundamentada. As conclusões alcançadas pela instância de origem encontram pleno respaldo nos elementos de prova constantes dos autos e na legislação aplicável, razão pela qual as adoto como razões de decidir, com base no artigo 114, § 12, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, abaixo transcritas.

### **Preliminar**

#### **2.1. Da Tributação Apartada Mediante Autos De Infração Simultâneos, Decorrentes Do Mesmo Procedimento De Fiscalização**

Em relação ao artigo 906 do RIR, trata este de casos de refiscalização, caso em que é necessário o reexame do período fiscalizado, não se aplicando ao caso aqui analisado visto que não foi objeto de reexame mas apenas lançamento de diferentes fatos geradores em autos de infração separados, quais sejam, o presente auto de infração cujo lançamento é de Acréscimo Patrimonial a Descoberto e abrange os anos de 2013, 2014 e 2015, e o auto de infração objeto do Processo nº 11020.725544/2018-01 cujo lançamento é de não oferecimento de rendimentos a tributação do IRPF - recebidos de pessoas jurídicas, relativo aos anos de 2013 e 2014, não oferecimento de rendimentos a tributação do IRPF - recebidos de pessoa física, cujos fatos geradores ocorreram em 31.10.2013 e 30.06.2014, e de falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão decorrente dos fatos geradores ocorridos em 31.10.2013 e 30.06.2014.

(...)

#### **2.2 - Erro Na Metodologia: Apuração Mutilada Na Tributação De Suposto Acréscimo Patrimonial**

O Impugnante alega que há outro Auto de Infração em que acusa o Fisco a existência de "omissão de rendimentos" para os mesmos períodos, resultantes da desqualificação de pessoa jurídica contratante dos serviços prestados pelo Impugnante Leonardo, assim como desqualificação dos resultados advindos por meio de SCP - Sociedade em Conta de Participação, rendimentos esses que precisam ser integralmente considerados na avaliação do suposto "acréscimo patrimonial", sob pena de configurar dupla tributação da suposta renda, além da equivocada tributação apartada já noticiada.

Conforme consta do relatório fiscal: *“Em que pese os anos de 2013 e 2014 já tenham sido objeto de lançamento de ofício consubstanciado nos autos do PAF 11020.725.544/2018-01, este lançamento de ofício refere-se à tributação de infração apurada nos anos de 2013 a 2015, decorrente de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, apartada dos autos daquele PAF em virtude da responsabilidade solidária do cônjuge, MARIANA PESSOA DE MELLO CARTAXO, já acima identificada, no que concerne a infração apurada.”*

No PAF 11020.725544/2018-01 consta às fls. 144: *“Assim, os valores constantes nos quadros acima, R\$ 357.408,52 no ano de 2013 e R\$ 3.421.176,46 no ano de 2014, foram considerados rendimentos tributáveis auferidos pelo sujeito passivo e*

*não oferecidos à tributação do IRPF, com a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, conforme item 11 deste relatório fiscal."*

Conforme os trechos dos relatórios fiscais dos processos administrativos acima colacionados, verifica-se que a autoridade fiscal, nos anos de 2013 e 2014, efetuou dois lançamentos de omissão de rendimentos: um lançamento de omissão de rendimentos em que apurou omissão de rendimentos não oferecidos à tributação pelo sujeito passivo, recebidos de pessoas jurídicas e constantes de notas fiscais relacionadas naquele processo, e outro em que apurou omissão de rendimentos com base na variação patrimonial a descoberto em virtude da responsabilidade solidária do cônjuge.

Não obstante se insurja o Impugnante contra o procedimento adotado nos lançamentos, alegando que houve dupla tributação da suposta renda e que se faz necessária a consideração dos rendimentos apurados no Processo nº 11020.725544/2018-01 na avaliação do suposto "acréscimo patrimonial", destaca-se que nos meses de janeiro a setembro considerados na apuração do acréscimo patrimonial do ano de 2013, a autoridade fiscal teve o devido cuidado e incluiu no Demonstrativo da Evolução Patrimonial os rendimentos apurados naquele processo, conforme se denota do trecho abaixo extraído do relatório fiscal do presente processo:

*"4.1 - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS (NF VR - interposta pessoa) - TRIBUTOS DEVIDOS S/ NF VR (interposta pessoa) - PAGAMENTOS A TERCEIROS.*

*Citadas rubricas se referem a origens e aplicações de recursos originárias de infração cometida por LEONARDO, objeto do PAF 11020.725.544/2018-01. Restou comprovado nos autos daquele processo que LEONARDO, mediante simulações de constituição de Sociedades em Conta de Participação (SCP), interpôs a pessoa jurídica VR ASSESSORIA E CONSULTORIA SS, CNPJ 03.007.793/0001-69, de propriedade de JORGE VICTOR RODRIGUES, CPF 029.869.659-20, a fim de que em seu nome fossem formalizados os contratos de prestação de serviços em que o mesmo foi contratado como advogado, quer seja na esfera administrativa ou judicial, sendo a ele imputado como omissão de rendimentos o valor bruto das notas fiscais emitidas pela citada pessoa jurídica, nos anos de 2013 e 2014, representativo dos honorários advocatícios auferidos.*

*Assim, na análise da evolução patrimonial foram considerados como origem de recursos o valor bruto dessas notas fiscais (Doc. 113 NF-e 2013 e 2014 VR), especificadas nos quadros abaixo.*

*Contudo, salientamos que grande parte desses recursos (honorários advocatícios) foi utilizada para pagamentos dos tributos devidos pela interposta pessoa jurídica (VR), bem como para pagamentos em nome dessa à terceiros envolvidos no esquema de contratação arquitetado, dentre eles, o proprietário da pessoa jurídica, JORGE VICTOR RODRIGUES.*

*Dessa forma, imperioso que referidos pagamentos, efetuados por LEONARDO por intermédio da interposta pessoa jurídica, sejam considerados como aplicação de recursos na análise da evolução patrimonial.*

*Como resultado dessa interposição e consequentes simulações de SCP o valor das notas fiscais era pago pelas supostas contratantes da VR (clientes de LEONARDO) à pessoa jurídica interposta, sendo transferido à LEONARDO e terceiros envolvidos, nos termos contratados, o valor líquido dos honorários (intitulados lucros distribuídos por SCP), ou seja, o valor bruto das notas fiscais emitidas deduzidos de todos os tributos sobre elas incidentes.*

*Desse modo, considerou-se, como aplicação de recursos, o valor deduzido relativamente a cada nota fiscal, a título de tributos devidos pela interposta pessoa jurídica (VR), apurado pela diferença entre o valor bruto da nota fiscal (honorários advocatícios) e o total dos “lucros distribuídos”, cujas operações estão abaixo sintetizadas:*

*(...)*

*Origens e aplicações de recursos foram considerados no mês de recebimento do valor da nota fiscal identificados nos quadros acima.*

*Em suma, os recursos líquidos à disposição de LEONARDO para compor a análise da evolução patrimonial dos anos de 2013 e 2014, subsumem-se ao valor por ele declarado a títulos de “lucros de SCP” (VR) em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual (abaixo copiado), e coluna (f) dos demonstrativos acima.”*

Em relação ao ano de 2014, o qual houve análise da evolução patrimonial apenas no mês de janeiro também há menção no relatório fiscal na nota nº 7: “As origens e aplicações de recursos relativos a esse tópico, e referentes ao ano de 2014, ocorreram a partir do mês de fevereiro, assim, não tiveram reflexo no valor do acréscimo patrimonial a descoberto apurado unicamente no mês de janeiro de 2014.”

Por fim, conclui a autoridade fiscal:

#### **“6 - DO CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO**

*Em decorrência de os anos de 2013 e 2014 já terem sido objeto de lançamento de ofício nos autos do PAF 11020.725.544/2018-01, e, assim, evitando-se a aplicação incorreta da alíquota do imposto e o uso em duplicidade do desconto simplificado, no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DO AUTO DE INFRAÇÃO, foi considerado o valor das infrações constantes no PAF citado, com a consolidação do imposto com vencimento anual.”*

Com base no exposto, verifica-se que agiu corretamente a autoridade fiscal na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto nestes períodos não se vislumbrando dupla tributação no procedimento empregado.

### **2.3 - Erro Na Metodologia: Necessidade De Consideração De Todo O Patrimônio Para Apuração Mensal Do Acréscimo**

O presente item da impugnação alega erro na metodologia decorrente da necessidade de consideração de todo o patrimônio para apuração mensal do Acréscimo Patrimonial e mais uma vez remete à questão dos valores dos rendimentos apurados no PAF nº 11020.725.544/2018-01 que não teriam sido considerados na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto neste processo.

Conforme visto no item anterior a autoridade fiscal tomou as devidas precauções a fim de evitar estas alegações e aquelas relativas à duplicidade de tributação, não cabendo aqui repeti-las.

Também cabe ressaltar, em relação a presunção legal a qual alega o Impugnante que admite prova em contrário, que em todas as fases do levantamento a fiscalização, na apuração da infração, submeteu os documentos e valores apurados à ciência dos autuados que tiveram oportunidade de contestá-los e apresentarem justificativas e provas.

Por fim, insta consignar que o Autuado não menciona sequer um valor constante dos demonstrativos ou apresenta qualquer documento que possa justificar a retificação do lançamento.

### **Do Mérito**

#### **3.1. Acréscimo Patrimonial A Descoberto Precisa Ser Comprovado - Não Pode Ser Presumido Nem Estimado**

O Impugnante alega que o levantamento consubstanciado no presente auto de infração esbarra na Sumula CARF 67 que dispõe que *“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 súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF nº 67, à qual se refere o Impugnante é de aplicação obrigatória conforme a Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, entretanto, como se vê, refere-se a saques ou transferências bancárias e, sendo assim, não se aplica ao caso aqui em análise, visto que o Impugnante pretende atribuir efeito vinculante a súmula que trata de valores registrados em extratos bancários e o caso aqui é de valores apurados e registrados em notas fiscais cuja destinação é conhecida e obrigatória por força de Lei.

#### **3.2. "Cheques De Terceiros Apreendidos" Não Podem Configurar Saídas De Recurso**

Conforme o Relatório Fiscal, o Autuado adquiriu dois imóveis denominados: Terreno em PALMAS/TO, pelo valor de R\$ 200.000,00, no ano de 2013; Loteamento GUARAÍ/TO, pelo valor de R\$ 600.000,00, no ano de 2014.

Intimado, o Autuado declarou que pagou R\$ 200.000,00 pelo Terreno em Palmas/TO e R\$ 100.000,00 pelo Loteamento Guaraí/TO.

Não foram apresentados os respectivos contratos de compra e venda desses Imóveis.

Segundo o Autuado informou, as aquisições não foram confirmadas.

Nos documentos apreendidos foi localizado na pasta **“Loteamento Guaraí/TO”** um contrato de cessão de direitos contratuais e participação imobiliária, fl. 562/563, datado de 04.04.2013; cópia de um recibo no valor de R\$ 140.000,00 com anotação de pagamento de mais R\$ 20.000,00; cópia da transferência bancária efetuada pelo Impugnante ao Sr. Carlos Antônio da Mota e prospectos do imóvel.

Nos termos do Contrato, o Autuado adquiriu o imóvel por R\$ 600.000,00, efetuando 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     |
| R\$ 100.000,00 | Em 08.05.2013 | Conforme transferência bancária ao Sr. Carlos Antonio da Mota |

A Polícia Federal apreendeu na residência do Autuado, 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, que desse respaldo aos cheques apreendidos (não datados), posto que não foi localizado no material apreendido pela PF, o Autuado limitou-se a responder “Prejudicado”.

Segue abaixo quadro com o valor dos cheques apreendidos e a resposta do autuado aos questionamentos da autoridade fiscal em relação a estes cheques:

| Pasta | City Construções e Empreendimentos Ltda | Terreno e Hotel Palmas/TO | Terreno e Hotel Palmas/TO |
|-------|-----------------------------------------|---------------------------|---------------------------|
|-------|-----------------------------------------|---------------------------|---------------------------|

| Valor               | 106.000,00                                                                                                                   | 100.000,00                                                                       | 150.000,00                                                                                                                                                                          |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Em nome de          | Rômulo Ferreira Trancoso                                                                                                     | Daniel Vicente Ferreira Naves                                                    | Daniel Vicente Ferreira Naves                                                                                                                                                       |
| Nominal a           | Daniel Vicente Ferreira Naves                                                                                                | _____                                                                            | _____                                                                                                                                                                               |
| Datado              | Não                                                                                                                          | Não                                                                              | Não                                                                                                                                                                                 |
| Resposta 26.06.2017 | Devolução do valor pago pelo terreno em Palmas/TO                                                                            | Devolução do valor pago pelo terreno em Palmas/TO                                | Devolução do valor pago pelo terreno em Palmas/TO                                                                                                                                   |
| Resposta 27.02.2018 | Não comprovou a data do recebimento do cheque. Alega que foi a ele entregue para que procedesse a ação de execução do título | Não comprovou a data do recebimento do cheque                                    | Não comprovou a data do recebimento do cheque. O valor a maior de R\$ 50.000,00 foi incluído como garantia da efetiva aquisição do imóvel por Daniel e por isso não foi descontado. |
| Resposta 25.06.2018 | Devolução dos valores pagos pelo desfazimento do negócio do Loteamento Guarai/TO                                             | Devolução dos valores pagos pelo desfazimento do negócio do Loteamento Guarai/TO | Devolução dos valores pagos pelo desfazimento do negócio do Loteamento Guarai/TO                                                                                                    |

O Impugnante alega que os cheques apreendidos de emissão de terceiro (Daniel Vicente Ferreira Naves) que figura como Cedente em contrato particular anteriormente firmado com o Impugnante, só podem fazer prova de cheques emitidos para devolução pelo desfazimento do negócio, e não o contrário, e que, com essa natureza, fazem prova de origem de recursos financeiros, origem que não foi considerada na planilha elaborada pela fiscalização, pelo que sua apuração deve ser desqualificada.

A fim de comprovar o desfazimento dos negócios, junta o Contrato de Compra e Venda (doc. 01) firmado entre o Sr. Carlos Antônio da Mota (vendedor - falecido) e os senhores Daniel Vicente Ferreira Naves e Benedito Leandro Aparecido do Espírito Santo, e Ação Judicial de Cobrança (Protesto Judicial - doc. 02), do proprietário Sr. Carlos Antônio da Mota contra os compradores.

A autoridade fiscal considerou os documentos acostados ao termo fiscal suficientes à comprovação da aquisição do imóvel Loteamento Guarai/TO.

Em relação ao Terreno Palmas/TO não foi apresentado o documento de promessa de compra e venda (citado em sua resposta de 27/02/2018) relativo a venda do imóvel a Daniel Vicente Ferreira Neves, mantendo-se a aquisição pelo Autuado.

O valor dos referidos cheques apreendidos foi considerado existente em 26/03/2015, data em que foram apreendidos pela Polícia Federal.

Segundo a autoridade fiscal, os recursos representados pelos cheques estão a disposição de LEONARDO (e seu cônjuge), não foram declarados em anos anteriores e não são aptos a comprovar origem de recursos, uma vez que LEONARDO não comprovou a vinculação desses ao possível desfazimento dos negócios relativos aos imóveis indicados, tendo sequer esses constado em sua Declaração de Ajuste Anual do ano respectivo.

Com a impugnação foram apresentados os documentos de fls. 1092/1151, que demonstram que Carlos Antonio da Mota ajuizou protesto judicial em face de Daniel Vicente Ferreira Naves e Benedito Leandro Aparecido do Espírito Santo pela inadimplência e inércia destes em empreender efetividade ao projeto de loteamento Guaraí/TO e que, após desdobramentos, Carlos Antonio da Mota desistiu do pleito, solicitando seu arquivamento.

Os documentos apresentados não comprovam o desfazimento do negócio e nem que os cheques apreendidos na residência do Autuado, em 26.03.2015, no valor de R\$ 356.000,00 são decorrentes da devolução do valor pago pelo Loteamento Guaraí/TO.

Os valores pagos em Abril/13 e Maio/13 tiveram por destinatários além de Daniel Vicente Ferreira Naves, Carlos Antonio da Mota, e os cheques referem-se apenas a Daniel Vicente Ferreira Naves.

O valor dos três cheques é de R\$ 356.000,00 e o valor pago em 2013 foi de R\$ 560.000,00.

Também releva destacar que os referidos valores não foram declarados em anos anteriores e que o Impugnante, quando intimado, não comprovou a data do recebimento dos três cheques.

Ademais, os recursos representados pelos três cheques não foram desconsiderados pela fiscalização, apenas, uma vez que não houve comprovação da data de recebimento dos cheques, considerou-se existentes os recursos na data em que apreendidos.

Com base no exposto, considero que não ficou comprovado o desfazimento do negócio nem a relação dos cheques apreendidos com a devolução do valor pago pelo desfazimento do negócio, devendo-se manter a data de entrada dos recursos adotada pela fiscalização.

### **3.3. "Atividade Rural" Não Comprovada**

O Impugnante alega que a falta de apresentação do Livro Caixa e dos comprovantes de gastos é fundamento que serve para glosa das despesas declaradas, jamais para desconsiderar valores de receitas já declarados e tributados.

A fiscalização intimou e reintimou o contribuinte a apresentar notas fiscais e livro caixa da atividade rural, entretanto, em todas as ocasiões, o contribuinte respondeu que os documentos foram apreendidos, porém, a fiscalização

verificando o material apontado pelo Impugnante não encontrou nenhum documento relativo a atividade rural.

Em ofício encaminhado à SEFA – Secretaria de Estado da Fazenda do Pará, foram solicitadas informações acerca do exercício da atividade rural pelo Impugnante, fl. 841, pela qual obteve-se resposta de que nos sistemas daquela Secretaria não consta inscrição estadual em nome do contribuinte, não foi localizada a emissão de nenhuma Nota Fiscal em relação ao período, assim como, não existem talões de produtor rural entregues.

Assim, se não ficou comprovado que o Impugnante exerceu atividade rural no período não há como considerar receitas advindas desta atividade como origem de recursos para fazer face às despesas do período no Demonstrativo de Análise da Evolução Patrimonial.

### **3.4. "Valor Em Caixa (Real) - Moeda (Real) Apreendida"**

O Impugnante alega que mediante juízo subjetivo, discricionário e equivocado, o Fisco considerou somente o valor de R\$ 600.000,00 como origem no mês de janeiro/2015, suprimindo de forma indevida como origem mais de R\$ 800.000,00.

Conforme o relatório fiscal, a declaração de ajuste anual 2015/2014, original, somente foi apresentada pelo Impugnante após efetivada a apreensão pela Polícia Federal do valor de R\$ 1.482.825,00.

Na referida DAA, o Impugnante 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, CPF nº 119.776.408-93.

O recebimento desse valor foi objeto de tributação nos autos do PAF 11020.725.544/2018-01 e a fiscalização considerou que são decorrentes de prestação de serviços, pagos por pessoa física, dissimulados a título de "antecipação de lucros de SCP", tendo sido recebidos em junho de 2014.

Com base no relatório fiscal não se pode considerar devaneio as considerações ali expostas nem tampouco que tenha havido avaliação puramente subjetiva da autoridade fiscal com o deliberado propósito de desqualificar a existência de "Valor em Caixa" em 31/12/2014.

A autoridade fiscal intimou o Impugnante a comprovar de forma inequívoca a saída dos recursos do patrimônio de Marcos Oliveira Pereira e o ingresso desses recursos no patrimônio do fiscalizado.

Transcrevo abaixo um pequeno resumo das respostas aos questionamentos da fiscalização sobre a data do recebimento dos recursos e a forma de pagamento:

26.06.2017 –Antecipação de SCP desfeita acarretando dívida declarada na DAA – aguarda restituição dos valores apreendidos para quitação dessa dívida. Alega ter recebido o valor **"no decorrer de 2014"**.

27.02.2018 – Os documentos comprobatórios do recebimento em espécie oriundos do contrato da SCP teriam sido apreendidos na Operação Zelotes e que a indicação das datas e valores recebidos constam nesses recibos apreendidos. O recebimento se deu “**de forma escalonada na medida do cumprimento por este contribuinte**”.

A fonte pagadora Marcos de Oliveira Pereira também não apresentou comprovação efetiva das datas e respectivos valores que teriam sido repassados ao Autuado, informando que todos os pagamentos foram realizados em dinheiro e entregues em mão a Leonardo **desde julho de 2011 (constituição da SCP) até o primeiro semestre de 2014** (distrato da SCP), mudando, portanto, a versão original de que o valor teria sido pago “no decorrer de 2014”.

25.06.2018 – o Autuado reafirma a apreensão dos recibos onde constariam valores e datas dos recebimentos, mas não sabe precisar se o material foi apreendido ou perdido. Também afirma que **os adiantamentos teriam sido pagos desde 2011** contrariando o anteriormente afirmado que teria recebido o valor no decorrer de 2014.

Os valores supostamente pagos em anos anteriores não foram objeto de declaração pelas partes.

20.08.2018 – A fonte pagadora Marcos de Oliveira Pereira esclarece 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 alega que só surgiu a obrigação de declaração perante o IR no momento em que houve a confissão de dívida. (resposta não condizente com sua formação profissional).

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

Assim, na falta de prova inequívoca das datas ou da data de entrada do valor de R\$ 800.000,00 no patrimônio do Impugnante e, considerando a divergência de informações/declarações prestadas, a autoridade fiscal, tendo por base o disposto no art. 845, do RIR/99, abaixo transcrito, considerou, corretamente, 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.

RIR/99:

*Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79):*

*I - (...)*

*II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se*

*dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;*

*III - (...)*

### **3.5. Apuração Mitigada Da Evolução Patrimonial**

O Impugnante alega que o Fisco cometeu erro grosseiro ao tentar demonstrar a Evolução Patrimonial dos anos de 2013 a 2015, considerando só parte do patrimônio do contribuinte.

Alega que se o contribuinte iniciou o ano de 2015 com patrimônio declarado de R\$ 7.056.607,10 e terminou aquele ano com patrimônio e R\$ 7.297.245,84, conforme sua declaração de rendimentos, não parece lógico que a acusação fiscal aponte para acréscimo patrimonial a descoberto no expressivo valor de R\$ 1.496.554,80 (R\$ 748.277,40 para cada cônjuge), ainda mais que o levantamento do Fisco não aponta qualquer bem ou direito que estivesse à margem da Declaração de Rendimentos.

Relativamente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado para meses dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, cumpre inicialmente observar o disposto no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, abaixo transcrito:

*“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. (...)”*

O supra citado dispositivo legal 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 tributáveis exclusivamente na fonte, apontados na declaração de rendimentos.

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

O acréscimo patrimonial a descoberto se apura por meio do cotejo entre origens e aplicações, de forma mensal, tendo em vista a regra do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, que preceitua que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas será 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-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos do respectivo período, sendo transportados para o mês seguinte os saldos positivos apurados no mês anterior, dentro de um mesmo ano-calendário.

A alegação do Impugnante para o ano de 2015 seria pertinente não fosse o fato de ter havido 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.

Os valores das apreensões não constaram da declaração de rendimentos do Impugnante e, logicamente, não representaram aumento do patrimônio do Impugnante na declaração de ajuste anual no ano de 2015. Este fato somente veio à luz quando da apreensão dos valores não declarados pelo Impugnante. Assim, justifica-se o acréscimo patrimonial a descoberto no expressivo valor de R\$ 1.496.554,80 (R\$ 748.277,40 para cada cônjuge).

A autoridade fiscal nos itens 3.5.1 a 3.5.3 explicou detalhadamente como foram elaborados os Demonstrativos da Análise da Evolução Patrimonial e explica o motivo do acréscimo patrimonial no ano de 2015, no item “3.5.3 – Ano Calendário 2015 (01/01/2015 a 31/12/2015)”.

### **3.6 O Fisco Não Pode Presumir Consumo De Recursos No Cálculo Do Acréscimo Patrimonial Tributável**

O Impugnante alega que a fiscalização presumiu que houve consumo de renda sem prova de ter havido efetivo dispêndio do valor subtraído da renda apurada, citando dois trechos do relatório fiscal que transcrevo abaixo:

*Portanto, a falta de prova inequívoca pelas partes de que o(s) pagamentos (s) foi (ram) realizado (s) em dinheiro, atrelado ao fato da confissão de dívida em 18/06/2014, pressupõe que os recursos haviam sido consumidos, assim, tais recursos não podem justificar a existência de "valor em caixa" em 31/12/2014, e consequentemente origem de recursos em janeiro de 2015.*

*Destacamos que, mesmo que LEONARDO tivesse logrado comprovar a existência do "valor em caixa" declarado em 31/12/2013 (R\$ 50.000,00), o mesmo teria sido integralmente consumido no mês de janeiro de 2014, conforme demonstrado na análise da evolução patrimonial desse período (vide Anexo II do relatório fiscal - DEMONSTRATIVO DA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL DO ANO 2014 (01/01/2014 a 31/01/2014)).*

A decisão de considerar o valor de R\$ 50.000,00 consumido no mês de janeiro de 2014 está devidamente justificada no relatório fiscal, abaixo transcrito:

*Quanto ao valor de R\$ 50.000,00 declarado como “valor em caixa” em 31/12/2013, verificada a inexistência de rendimentos/operações*

*informados na DAA/2014 que pudessem dar respaldo ao referido valor, LEONARDO foi intimado a comprovar a origem de tais recursos.*

*Alegou, LEONARDO, em sua resposta que “Esse valor foi resultado de sobras de recursos em dinheiro e cheques pré-datados sacados no caixa”, contudo, sem apresentar documentação comprobatória das operações que pudessem dar origem aos recursos em dinheiro e cheques mencionados (Doc. 109 Resposta à Intimação protocolo de 25 09 2018).*

*Assim, referido valor foi desconsiderado como “valor em caixa” em 31/12/2013, também não pode ser considerado existente em 31/12/2014, e consequentemente em 01/01/2015. Ademais, conforme resposta apresentada por LEONARDO quando intimado a comprovar a origem da moeda (Real) em 31/12/2014, referido valor não compõe o valor declarado.*

*Destacamos que, mesmo que LEONARDO tivesse logrado comprovar a existência do “valor em caixa” declarado em 31/12/2013 (R\$ 50.000,00), o mesmo teria sido integralmente consumido no mês de janeiro de 2014, conforme demonstrado na análise da evolução patrimonial desse período (vide Anexo II do relatório fiscal - DEMONSTRATIVO DA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL DO ANO 2014 (01/01/2014 a 31/01/2014)).*

Em relação ao valor de R\$ 800.000,00, a fiscalização fez uma extensa exposição dos motivos que a levaram a assim decidir. O Impugnante e a fonte pagadora não apresentaram provas da data do pagamento dos recursos nem de que tais recursos teriam sido pagos em dinheiro. Reproduzo abaixo trecho do relatório fiscal que esclarece o assunto:

*Em que pese tenha a fiscalização, por todo o exposto, considerado para efeitos tributários que os rendimentos foram auferidos por LEONARDO em junho de 2014, não lograram as partes comprovar de forma inequívoca que tal operação tenha sido realizada em dinheiro. A fonte pagadora sequer declarou valor em caixa no período, tampouco apresentou comprovação de saque bancário do valor conforme solicitado pela fiscalização.*

*O Distrato da sociedade e a confissão de dívida dá veracidade ao fato de LEONARDO ter recebido R\$ 800.000,00 de MARCOS DE OLIVEIRA PEREIRA, mas, por outro lado, a confissão de dívida do referido valor pressupõe que esses recursos haviam sido consumidos.*

As partes não comprovaram de forma inequívoca que os rendimentos foram auferidos em dinheiro e elaboraram um Distrato da Sociedade em Conta de Participação, Confissão de Dívida e Outras Avenças datado de 18.06.2014.

Com base nesse documento, verifica-se que se os rendimentos recebidos da fonte pagadora a título de antecipação estivessem em poder do Impugnante em 18.06.2014, não haveria motivos para que se fizesse uma confissão de dívida já que o Impugnante, conforme alegou, dispunha naquela data do valor para pagamento da dívida.

Veja que com base nos fatos, nas provas e nas respostas às intimações, fica justificada a decisão da autoridade fiscal de considerar que naquela data os recursos haviam sido consumidos.

### **3.7 Rendimento Comum Indevidamente Atribuído Pelo Fisco Aos Declarantes Em Partes Iguais. Responsabilidade Solidária Que Não Se Sustenta**

O pressuposto de interesse comum na omissão de rendimentos apurada em que se baseou a fiscalização para atribuir ao cônjuge do impugnante a condição de sujeito passivo solidário fundamentou-se no artigo 124 do CTN, a seguir, *in verbis*:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”*

A razão dada pela fiscalização para inclusão do cônjuge no pólo passivo foi o fato de que a tributação de rendimentos omitidos, revelados por acréscimo patrimonial a descoberto, decorre de acréscimo de bens comuns e, assim sendo, fundamenta-se no inciso I do artigo retrotranscrito, ou seja, pelo *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*.

O fato gerador, no caso dos autos, é exteriorizado pelo acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 7.713/1988, a seguir *in verbis*:

*“Art. 3º (...)*

*§ 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.*

*(...)”*

Portanto, a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deve ter por base as declarações de rendimentos e de bens do contribuinte, conforme esclarece o artigo 807 do RIR/99, que a seguir se transcreve:

*“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.”*

Ocorre que as declarações de bens, no caso de sociedades conjugais, estão sujeitas a regras próprias, no que concerne à declaração de bens comuns. O artigo 798 do Decreto 3000/1999 determina, em seu parágrafo 3º, que os bens comuns devem ser declarados por apenas um dos cônjuges, conforme se verifica de sua transcrição a seguir:

*“Art.798.Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).*

*(...)*

*§3ºOs bens comuns deverão ser relacionados por apenas um dos cônjuges, se ambos estiverem obrigados à apresentação da declaração, ou, obrigatoriamente, pelo cônjuge que estiver apresentando a declaração, quando o outro estiver desobrigado de apresentá-la.*

*(...)”*

Deflui da sistemática imposta pela legislação tributária, que os bens comuns são considerados pela sua totalidade na análise de evolução patrimonial de um dos cônjuges, o que leva à necessidade de se proceder à análise conjunta dos rendimentos e direitos. Decorrencia lógica, é a responsabilidade de ambos os cônjuges sobre o acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados. Há interesse comum nessa situação que não se descaracteriza com o fato de a administração dos bens comuns ficar a cargo de um dos cônjuges. Havendo 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.

### **Conclusão**

Sendo assim, tendo em vista que o auto de infração em epígrafe foi lavrado observando as normas legais pertinentes e que as razões de defesa do Autuado não foram suficientes para elidir o lançamento, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação apresentada e pela manutenção do crédito tributário constituído.

Contudo, o processo administrativo nº 11020.725961/2018-46 cujo contribuinte é o LEONARDO SIADE MANZAN (e a MARIANA como responsável solidária) foi recentemente julgado (acórdão nº 2102-004.374, de 12 de maio de 2026), no seguinte sentido:

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.

Leia-se trecho do Voto do Relator, na parte em que se deu provimento parcial ao Recurso Voluntário:

#### 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, entendendo 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.

(...)

### 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.

Concordo com o Relator neste particular. Por essa razão, entendo que 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, em razão de não ter as autoridades fiscais efetivamente comprovado o seu consumo integral.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento 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, fevereiro e março/2015.

*Assinado Digitalmente*

ACÓRDÃO 2202-012.088 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11020.726026/2018-05

**Andressa Pegoraro Tomazela**

DOCUMENTO VALIDADO