



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.732724/2013-12
ACÓRDÃO	2101-003.723 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCELO DA MOTTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. INOVAÇÃO RECURSAL.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA

Em se tratando de presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto, incumbe à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal e, em contrapartida, o ônus de demonstrar que tais aplicações tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva é do Sujeito Passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MARCELO DA MOTTA (e-fls. 399/403) em face do Acórdão nº 03-083.613 (e-fls. 382/391) da 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, que julgou procedente em parte a impugnação, com a redução do valor do imposto devido de R\$ 809.026,38 para R\$ 135.904,63, a ser acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios.

Segundo o Relatório Fiscal, a fiscalização foi instaurada com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPF do ano-calendário de 2008, exercício de 2009, a partir da análise da evolução patrimonial do contribuinte, bem como dos gastos, dispêndios e aplicações de recursos realizados pelo sujeito passivo.

Consta que a DIRPF foi apresentada no modelo simplificado, com declaração de rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e sujeitos à tributação exclusiva, além de expressiva variação patrimonial entre os exercícios de 2007 e 2008. O contribuinte foi intimado a apresentar comprovantes de rendimentos, extratos bancários, documentos relativos a empréstimos, aquisições e alienações de bens, bem como outros elementos necessários à apuração fiscal, tendo prestado informações e apresentado documentos de forma parcial e complementar ao longo do procedimento.

Do exame da documentação, a autoridade lançadora identificou diversas origens de recursos, dentre elas rendimentos líquidos provenientes de fundos de investimento imobiliário, resgates de aplicações financeiras, dividendos e juros sobre capital próprio de ações negociadas em bolsa, lucros e devolução de capital da SCP Goldsztein Germânia, amortizações de empréstimos recebidas da empresa Arca Investimentos Ltda., além de saldos bancários, rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior, pró-labore e outros ingressos financeiros.

Paralelamente, a fiscalização apurou múltiplas aplicações e dispêndios, tais como empréstimos concedidos à Arca Investimentos Ltda. e a terceira pessoa física, pagamentos de

despesas pessoais e familiares em contas bancárias diversas, aquisição de ações, aplicações financeiras, remessas ao exterior, integralização de capital em sociedade estrangeira, gastos com reforma de imóvel e outras saídas de recursos, tudo conforme planilha mensal de fluxo de caixa elaborada no curso da ação fiscal.

Ainda conforme o relatório, em relação à integralização de capital na empresa estrangeira Ganesh New Zeland Limited Partnership, a fiscalização concluiu que o contribuinte não apresentou documentação idônea suficiente para comprovar que o aporte inicial de US\$ 980.000,00 somente teria ocorrido em 2009, razão pela qual considerou, com base nos elementos constantes dos autos, que a integralização inicial se deu em outubro de 2008, convertendo tal valor para reais pela cotação do dólar da data do contrato.

Também registrou que parte dos valores relacionados a amortização de empréstimos da Arca Investimentos Ltda. foi creditada em conta bancária não informada inicialmente pelo contribuinte, circunstância que foi considerada na apuração do fluxo financeiro.

Ao final, com base no Demonstrativo da Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa, a fiscalização concluiu pela existência de excesso de aplicações e dispêndios em relação às origens de recursos comprovadas no ano-calendário de 2008, caracterizando acréscimo patrimonial a descoberto.

Consignou, ainda, que sequer foram computadas diversas despesas ordinárias da vida cotidiana, por impossibilidade prática de comprovação, o que reforçaria o resultado apurado. Em razão disso, procedeu à recomposição da base de cálculo do imposto de renda devido no exercício de 2009, com exigência do tributo acrescido de juros de mora e multa de ofício, nos termos do auto de infração, totalizando R\$ 1.753.726,49.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou Impugnação conforme resumo realizado pela decisão de piso:

- a) em relação à variação patrimonial do mês de julho, a autoridade lançadora considerou como aplicações o total de R\$ 1.501.120,62, referente a pagamentos com cartão para a conta corrente HSBC 0252 16621-56 da empresa Arca Investimento Ltda. Entretanto, não foi considerada como origem de recursos devolução/restituição recebida da citada pessoa jurídica da quantia de R\$ 1.600.100,00, ocorrida em 22/07/2008. Essa operação pode ser constatada nos extratos bancários da referida conta, anexados aos autos;
- b) com o acréscimo do valor de R\$ 1.600.100,00 como origens em julho, apura-se um saldo positivo no montante de R\$ 98.979,38 em relação à conta corrente do HSBC. Por conseguinte, deve-se subtrair aquele valor do resultado da variação patrimonial daquele mês, o que resulta em um saldo positivo de R\$ 105.978,82;
- c) a integralização de capital social na empresa Ganesh New Zeland Limited Partnership, constituída em outubro de 2008, no valor de R\$ 2.264.192,00, somente se deu em 2009, devendo, portanto, ser excluído o valor considerado como aplicações no mês acima citado, referente a essa matéria;

d) a autoridade lançadora considerou que a integralização de capital acima descrita ocorreu em 2008 com base em mera e objetiva presunção, desprovida de “imprescindível base fática e comprobatória”;

e) a Resolução Formal da sociedade Ganesh New Zeland Limited Partnership em nenhum momento afirma que a integralização de capital ocorreu na data de registro/constituição, em outubro de 2008;

f) embora o relatório fiscal conste ter aceito e valorado a aludida Resolução Formal, não considerou como válida a tradução pública de documento da mesma sociedade, consistente, também, em Resolução formal, que informa ter sido efetivada a integralização de capital em 02/04/2009. Sustenta que ambos os documentos possuem a mesma natureza, não havendo razão, portanto, para que somente um deles seja aceito como válido;

g) como comprovam os contratos de câmbio e extratos bancários apresentados, o valor de U\$ 980.00,00, correspondente à integralização de capital, foi remetido ao exterior em 26/08/2008 para sua conta bancária no Citibank, encontrando-se disponível, portanto, em 31/12/2008. esse fato comprova que a aludida integralização ocorreu somente em 2009;

h) não sendo verdadeira e correta a aplicação de recursos em outubro de 2008, no valor de R\$ 2.150.218,00 (U\$ 980.000,00) em 21/10/2008, a variação patrimonial naquele mês revela-se positiva, no montante de R\$ 1.066.481,86;

i) as sobras de recursos dos meses de julho, de R\$ 105.978,82, e outubro, R\$ 1.066.481,86, justificam o suposto acréscimo patrimonial a descoberto apurado em dezembro de 2008, R\$ 504.242,36.

Conforme já antecipado, a decisão de piso houve por bem julgar procedente em parte a impugnação, para excluir do lançamento o acréscimo patrimonial a descoberto nos valores de R\$ 1.400.179,93 relativo a julho de 2008 e R\$ 1.047.535,50 relativo a outubro de 2008, mantendo o valor de R\$ 504.242,36 referente ao mês de dezembro de 2008, correspondente a saldo de imposto a pagar de R\$ 135.904,63, conforme acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado do acórdão proferido pela via postal em 14/03/2019, conforme AR de e-fl. 396, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, protocolado no dia 01/04/2019, consoante Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 397.

O recorrente apresenta os argumentos recursais que podem ser assim resumidos:

Sustenta que, após a análise dos documentos, comprovantes e esclarecimentos apresentados com a impugnação, o acórdão recorrido reconheceu corretamente a inexistência de acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de julho e outubro de 2008, por ter concluído que, nesses períodos, havia saldo positivo de recursos suficientes para justificar as aplicações então questionadas. Afirma, assim, que essa parte da decisão deve ser mantida, por ter corrigido equívocos da apuração fiscal originária.

Alega, contudo, que o acórdão incorreu em erro ao tratar a quantia de R\$ 1.600.000,00. Segundo sustenta, embora tenha reconhecido corretamente o ingresso desse valor em julho de 2008, acabou por excluir indevidamente outro ingresso de mesmo montante em agosto de 2008, como se tratasse do mesmo recurso. Defende que houve, na realidade, duas transferências distintas, ambas oriundas da empresa Arca Investimentos Ltda., porém destinadas a contas bancárias diferentes de sua titularidade, uma no Unibanco, em julho, e outra no Citibank, em agosto, circunstância que comprovaria a autonomia de cada ingresso financeiro.

Com base nessa premissa, aduz que a exclusão do valor de R\$ 1.600.000,00 do mês de agosto comprometeu toda a evolução do fluxo de caixa adotada no acórdão recorrido, gerando artificialmente saldos negativos nos meses subsequentes até dezembro de 2008. Argumenta que, uma vez restabelecido esse ingresso como origem autônoma de recursos em agosto, volta a prevalecer a apuração originalmente efetuada pela autoridade lançadora naquele mês, com sobra positiva de recursos, o que afastaria a existência de acréscimo patrimonial a descoberto não só em agosto, mas também nos meses posteriores.

O recorrente afirma, ainda, que a conjugação desse saldo positivo de agosto com a sobra de recursos já reconhecida para julho, bem como com a exclusão da aplicação referente à integralização de capital no exterior anteriormente afastada para outubro, conduz à conclusão de que havia disponibilidade financeira suficiente para suportar inclusive o valor apontado como acréscimo patrimonial a descoberto em dezembro de 2008.

Nessa linha, sustenta que não subsistiria qualquer acréscimo patrimonial não justificado em todo o ano-calendário de 2008, requerendo, ao final, a reforma parcial do acórdão para cancelar integralmente o auto de infração, inclusive quanto ao valor mantido para dezembro de 2008.

Posteriormente à interposição do recurso voluntário parcial, o recorrente apresentou petição (e-fl. 415) requerendo a juntada de novos documentos bancários que, segundo afirma, apenas corroboram tese já anteriormente deduzida na peça recursal. Sustenta que tais extratos somente foram obtidos naquele momento junto às instituições financeiras competentes, razão pela qual pede seu ingresso superveniente nos autos.

Na referida manifestação, o recorrente esclarece que os documentos anexados dizem respeito à transferência eletrônica no valor de R\$ 1.600.000,00, realizada em 26/08/2008, a partir de conta da Arca Investimentos Ltda. no Unibanco para conta de sua titularidade no Citibank. Argumenta, assim, que a documentação superveniente confirma a existência desse ingresso específico de recursos em agosto de 2008, reiterando o entendimento já defendido no recurso de que se trataria de operação distinta, apta a respaldar sua versão dos fatos à luz do princípio da verdade material.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário foi interposto dentro do prazo legal de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância, razão pela qual deve ser considerado tempestivo. Todavia, verifica-se que, na fase recursal, o recorrente promoveu a juntada de novos documentos e trouxe argumentos adicionais, circunstância que impõe a análise acerca da eventual ocorrência de preclusão quanto a tais elementos apresentados posteriormente.

2. Novos documentos e argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário

Nos termos das manifestações apresentadas no recurso voluntário, o recorrente procurou demonstrar que houve ingresso de recursos no montante de R\$ 1.600.000,00 em sua conta bancária no Citibank, no mês de agosto de 2008, oriundos da empresa Arca Investimentos Ltda. Para tanto, sustentou que tal operação corresponderia a transferência distinta daquela já reconhecida para o mês de julho de 2008, defendendo que o acórdão recorrido teria incorrido em equívoco ao considerar tratar-se de um único ingresso financeiro.

A tese relativa ao primeiro crédito de R\$ 1.600.000,00, ocorrido em julho de 2008, já havia sido deduzida na impugnação, ocasião em que o contribuinte apresentou documentação buscando comprovar que referido valor corresponderia à devolução de recursos anteriormente transferidos à Arca Investimentos Ltda., devendo, portanto, ser considerado como origem de recursos no demonstrativo de fluxo de caixa daquele mês. Contudo, a alegação de que teria

ocorrido uma segunda transferência de igual valor em agosto de 2008, destinada à conta do contribuinte no Citibank, foi desenvolvida apenas na fase recursal.

Com o objetivo de reforçar essa nova linha argumentativa, o recorrente promoveu posteriormente a juntada de extratos bancários que, segundo afirma, confirmariam a realização de transferência eletrônica no valor de R\$ 1.600.000,00 em 26/08/2008, partindo de conta da Arca Investimentos Ltda. no Unibanco para conta de sua titularidade no Citibank. Sustenta, assim, que tais documentos apenas corroborariam os argumentos já expostos no recurso voluntário, demonstrando tratar-se de operação financeira autônoma e apta a justificar as origens de recursos consideradas no fluxo financeiro daquele período.

Em sua manifestação, o recorrente também defende que a juntada desses documentos supervenientes deve ser admitida, invocando o princípio da verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal. Segundo sua argumentação, a documentação apresentada serviria para esclarecer a efetiva dinâmica das movimentações financeiras ocorridas em agosto de 2008, afastando a conclusão de que os valores considerados pela fiscalização representariam acréscimo patrimonial a descoberto.

Vale observar que os referidos documentos com o fito de comprovar a transferência eletrônica de R\$ 1.600.000,00 em 26/08/2008, partindo de conta da Arca Investimentos Ltda. no Unibanco para conta de titularidade do contribuinte no Citibank juntados após o Recurso Voluntário em petição autônoma (e-fls. .405/409), já haviam sido anexados ao processo pelo contribuinte, na resposta a intimação (e-fl. 34) consta o recibo do montante com a data em referência (e-fl. 99), mas não foi feito nenhum esclarecimento sobre tal valor.

Já na resposta a intimação (e-fl. 125) foram anexados os extratos bancários do recorrente, inclusive o do Citibank (e-fl. 158) o qual o contribuinte alega que somente teve acesso a tal documento após a interposição da Impugnação.

Ocorre que esse segundo depósito somente foi suscitado em sede de recurso voluntário. Na Impugnação não há qualquer menção ou justificativa sobre esse crédito em conta de R\$ 1.600.000,00 recebido em 26/08/2008.

A inovação no argumento acerca do segundo depósito de R\$ 1.600.000,00 evidenciam a preclusão e a impossibilidade de conhecimento do argumento. O Decreto nº. 70.235/72 determina que a Impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal e ela deverá conter todos os argumentos de direito e fato e todas as comprovações dos argumentos, sob pena de preclusão. É o que dispõem os artigos 15, 16 e 17 do Decreto, *verbis*:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com àquela abordada pelo recorrente em sua impugnação, não podendo a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual.

O entendimento acerca da preclusão quando de inovação recursal encontra-se consolidado neste Conselho:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão. (Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019).

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

DOCUMENTO VALIDADO A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa (arts. 1416, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa. (Ac. 2202-005.272, de 09/07/2019)

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal. (Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019.)

INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual. (Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa. (Ac CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019.)

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal (e-fls. 5/20), o recorrente foi intimado a apresentar, entre outras, documentação relacionada a amortização de mútuo e valores recebidos da empresa Arca Investimentos Ltda no ano-calendário de 2008, conforme trecho a seguir:

(...)

Isto posto, através da Intimação Fiscal nº211/2013, solicitamos:

-a comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos (transferências bancárias, depósitos, indicativo de cheques compensados, etc), das datas e dos valores recebidos da empresa Arca Investimentos Ltda a título de amortização de mútuo no ano-calendário de 2008;

-a comprovação, mediante extrato da conta contábil da empresa Arca Investimentos Ltda ou documento similar, do saldo credor inicial dos empréstimos concedidos àquela empresa nº ano-calendário de 2008, as movimentações a crédito e a débito ocorridas neste ano, inclusive a baixa do valor de R\$ 1.384.058,00, dado em pagamento a Solange Motta da Silva, e o seu saldo no fim do período.

O contribuinte elaborou um novo demonstrativo (anexo 3.1 da resposta à Intimação nº 211/213), no qual discriminou as parcelas recebidas de acordo com a forma de recebimento, identificando, quando realizadas via transações bancárias, o nº da conta corrente, a agência e o banco, bem como o nº do cheque emitido pela empresa.

Apresentou igualmente os comprovantes das transferências eletrônicas (TED) e os espelhos dos cheques emitidos pela Arca Investimentos Ltda, bem como o extrato da "conta 0335 — Marcelo da Mota — Cta. Mútuos" do Livro Razão da citada empresa.

No exame do demonstrativo elaborado pelo contribuinte e dos documentos anexados, bem como o confronto das parcelas recebidas através de TED com os extratos bancários já apresentados em atendimento à Intimação Fiscal nº 215/2012, verificamos que parte dos valores recebidos através de transferência bancária foram creditados na conta corrente nº 227.397-7 na agência 359 do Unibanco S/A.

Ora, se a matéria não foi impugnada, se não se instaurou o litígio em relação a ela, a autoridade julgadora, seja de primeira, seja de segunda instância, não tem competência para dela conhecer. A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que o argumento trazido em sede de Recurso Voluntário não foi debatido em primeira instância, fica prejudicada, conseqüentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Em sua impugnação, assim como nas informações prestadas no decorrer da ação fiscal, o recorrente, apesar de anexar documentos relacionados aos ingressos em conta, nada esclareceu ou justificou acerca da transferência eletrônica no valor de R\$ 1.600.000,00 em

26/08/2008, partindo de conta da Arca Investimentos Ltda. no Unibanco para conta de sua titularidade no Citibank.

Somente em sede de Recurso Voluntário que o recorrente aborda tal transferência, recebida em 26/08/2008, no intuito de tentar comprovar que houve sobra positiva de recursos, o que afastaria a existência de acréscimo patrimonial a descoberto não só em agosto, mas também nos meses posteriores.

Era ônus do recorrente, já por ocasião da apresentação da impugnação, momento em que se instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, justificar suas alegações, bem como com a documentação apta a comprovar os fatos por ele sustentados. Tal exigência decorre do disposto nos art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o contencioso administrativo fiscal, além da regra geral de distribuição do ônus da prova prevista no art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo.

No caso em exame, verifica-se que a argumentação voltada a sustentar a existência de ingresso autônomo de recursos ocorrida em agosto de 2008, não foi apresentada na fase impugnatória, tendo sido apresentada apenas no curso da fase recursal.

Dessa forma, as alegações recursais acerca do segundo depósito de R\$ 1.600.000,00 não devem ser conhecidas, em razão da ocorrência da preclusão processual.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento relacionado ao depósito realizado em conta do Citibank em 26/08/2008.

3. Mérito

O recorrente sustenta, em síntese, que os elementos constantes dos autos demonstrariam a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2008. Argumenta que as movimentações financeiras e as aplicações de recursos consideradas pela fiscalização estariam devidamente lastreadas em origens identificáveis, de modo que os demonstrativos de fluxo de caixa elaborados no procedimento fiscal teriam desconsiderado ingressos de recursos que seriam aptos a justificar as aplicações verificadas.

Defende, assim, que a correta análise das origens e aplicações de recursos ao longo do período revelaria a existência de saldos positivos ou suficientes para suportar os dispêndios identificados, afastando a conclusão de que teria ocorrido acréscimo patrimonial a descoberto. Nessa linha, sustenta que os valores apontados pela fiscalização decorreriam de equívocos na apuração das movimentações financeiras e na consolidação dos demonstrativos patrimoniais.

Com base nessas premissas, o recorrente pleiteia a reforma da decisão recorrida, argumentando que, considerada a totalidade das origens de recursos e das operações financeiras envolvidas, não subsistiriam os fundamentos que embasaram a manutenção parcial do lançamento, razão pela qual requer o cancelamento da exigência remanescente.

Com relação a matéria, o Código Tributário Nacional, ao tratar do imposto de renda e ao definir a base de cálculo, aponta que constitui como fato gerador o acréscimo patrimonial a

descoberto e define que o montante real arbitrado ou presumido da renda é a base de cálculo. Vejamos:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

Por sua vez, o regulamento do imposto de renda, seja o de 1999, seja o atual, define que são tributáveis os valores de acréscimo patrimonial, definindo que serão aqueles não justificados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

RIR/1999

Art. 55. São também tributáveis (Lei in" 4.506, de 1964, art. 26, Lei .nº 7. 713, de 1988, art. 3", § 42 e Lei nº 9.430, de 1996, arts 24, § 22 inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII – 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;

RIR/2018

Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, e alínea "c" , art. 8º, caput, e alínea "e" , e art. 10, § 1º, alíneas "a" e "c" ; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26 ; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º ; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV , e art. 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - 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;

Pela simples análise dos dispositivos apontados, verifica-se que compete ao contribuinte comprovar a origem dos valores que deram suporte àqueles dispêndios em valores superiores a todos os rendimentos declarados.

O CARF, mais precisamente a 2ª Turma da CSRF, possui precedentes definindo que compete ao sujeito passivo o ônus da prova, nos casos de acréscimo patrimonial a descoberto, que as aplicações de recursos tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA

Em se tratando de presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto, incumbe à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal e, em contrapartida, o ônus de demonstrar que tais aplicações tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva é do Sujeito Passivo. (Acórdão nº 9202-008.659 – CSRF / 2ª Turma, julgado em 19/02/2020).

No julgado mencionado, especifica o relator:

Observe que o acréscimo patrimonial a descoberto constitui-se em uma presunção legal relativa, porquanto, demonstrada pelo fisco a sua existência, presume-se a ocorrência de omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte esclarecer a origem de tais acréscimos com rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva.

De outra parte, na hipótese de persistir tais acréscimos sem a necessária justificativa quanto à sua origem, prepondera a presunção relativa de que se tratam de rendimentos provenientes de fonte ou atividade não declaradas, com o objetivo de elidir, de forma ilegítima, a tributação.

Constata-se, pois, que, na situação ora analisada, incumbe à fiscalização comprovar as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte que irão compor o demonstrativo da variação patrimonial mensal. Em contrapartida, o ônus de demonstrar que tais aplicações tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva é do Sujeito Passivo.

Com isso, inquestionável que o ônus da contraprova é do sujeito passivo no momento em que a fiscalização comprova as aplicações e/ou dispêndios efetuados pelo contribuinte que compôs o demonstrativo da variação patrimonial mensal.

Destaque-se que as alegações devem ser respaldadas em documentação hábil e idônea, que o acréscimo patrimonial apurado é suportado por rendimentos já tributados ou

isentos e não tributáveis. Sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas quanto à origem do dinheiro.

Diante desse contexto normativo e jurisprudencial, verifica-se que a fiscalização cumpriu o seu ônus ao demonstrar, por meio do demonstrativo de variação patrimonial mensal, a existência de valores não tributados.

A partir dessa constatação, opera-se a presunção legal relativa de omissão de rendimentos, cabendo ao sujeito passivo comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que tais dispêndios tiveram origem em rendimentos já tributados, isentos, não tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva na fonte.

No presente caso, entretanto, as alegações trazidas pelo recorrente não se mostram suficientes para afastar a presunção legal estabelecida pela legislação tributária, uma vez que não vieram acompanhadas de elementos probatórios robustos capazes de demonstrar, de forma inequívoca, a origem dos recursos que suportariam as aplicações identificadas pela fiscalização.

Nesse cenário, não se evidenciam equívocos nos fundamentos utilizados pela decisão de primeira instância ao manter parcialmente o lançamento, com a confirmação de acréscimo patrimonial a descoberto em dezembro de 2008.

Desse modo, não há elementos que justifiquem a reforma do julgado recorrido, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se integralmente a decisão de piso quanto à exigência remanescente.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior