



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.720973/2012-80
ACÓRDÃO	2201-012.062 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA DA GLORIA RAMALHO
INTERESSADO	FAZENDA PÚBLICA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

VISTAS AO PROCESSO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Havendo a previsão legal de vistas ao processo durante a fase de impugnação, oportunidade em que o contribuinte poderia ter obtido cópia dos documentos que serviram de base para a exigência, não há que se falar em cerceamento de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. O imposto de renda pessoa física é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são auferidos, por isso devem ser apurados mês a mês, devendo o somatório percebido durante todo o ano calendário submeter-se ao ajuste anual do IRPF.

Os saldos porventura apurados na análise da evolução patrimonial no mês de dezembro só serão considerados como recursos no ano seguinte, se constantes da declaração de bens ou mediante comprovação da efetiva existência dos mesmos em 31 de dezembro. Os rendimentos omitidos, não levados à análise da autoridade lançadora na fase preparatória do lançamento, não devem ser considerados como origem no fluxo de caixa da apuração da variação patrimonial, mormente se decaído o direito da Fazenda Pública em constituir novo crédito tributário.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N.º 4.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 6 de junho de 2025.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 119-120):

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 57/68, com ciência do sujeito passivo em 23/04/2012 (fls. 69), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, exercício 2009, ano-calendário 2008, sendo apurados os seguintes valores:

Imposto	101.809,29
Multa de Ofício – 75% (passível de redução)	76.356,97
Juros de Mora – calculados até 04/2012	30.186,45
Total do crédito tributário apurado	208.352,71

Motivou o lançamento de ofício a constatação de omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, no valor total de R\$ 392.317,28, sendo R\$ 277.768,97 em agosto, R\$ 50.300,00 em outubro e R\$ 64.248,31 em dezembro, conforme Demonstração do Variação Patrimonial a Descoberto – Fluxo Financeiro Mensal de fls. 55/56.

O interessado apresentou impugnação em 15/05/2012 (fls. 71/102), por meio de procurador constituído, alegando preliminarmente que não lhe foram encaminhados, junto com o Auto de Infração, documentos mencionados em sua Descrição dos Fatos, enviados à Fiscalização pelo contribuinte e pelo Bradesco Vida e Previdência, o que constituiria cerceamento do direito de defesa com a consequente nulidade da ação fiscal.

Acrescenta que a possibilidade de ter vistas do processo não supriria a falha, pois teria que se locomover até outro município e pagar pelas cópias, gerando custo indevido e, além disso, as cópias não lhe seriam entregues no mesmo dia, diminuindo seu prazo de impugnação.

Aduz que, conforme item 4 das “Orientações ao Sujeito Passivo”, para ter vistas do processo deveria comparecer ao endereço da Agência da Receita Federal de Ourinhos/SP, porém em consulta ao sistema de protocolo verificou que o processo, na data da apresentação da impugnação, encontrava-se na Seção de Fiscalização de Marília/SP, o que configuraria cerceamento do direito à defesa por falta de acesso aos autos, uma vez que teria sido orientado a comparecer a município diverso ao de sua localização.

No mérito, argumenta que ser inadmissível a apuração mensal de acréscimo patrimonial, por ser o fato gerador do imposto do tipo complexivo e ter seu termo final em 31 de dezembro, não havendo previsão legal para a elaboração mensal de declaração de rendimentos e bens.

Alega também que o levantamento patrimonial realizado não levou em consideração as disponibilidades que vieram do ano de 2007, no valor de R\$ 35.602,62, apuradas na Declaração de Ajuste Anual – DAA/2008, que deveriam ter sido apropriadas no início do ano seguinte e incluídas no fluxo de caixa.

Argumenta que não foi computado no fluxo de caixa, no mês de agosto, o lucro distribuído pela empresa individual “Maria da Glória Ramalho”, no valor de R\$ 450.000,00, e que seu aproveitamento resultaria na ausência de “Variação Patrimonial a Descoberto”.

Informa que o lucro foi obtido com a transferência do fundo de comércio de sua firma “Maria da Glória Ramalho” à empresa individual “Nelson Bravin”, que prosseguiu no mesmo ramo de negócio e no mesmo endereço de sua empresa, tendo pedido o cancelamento de sua inscrição de empresário.

Combate a aplicação dos juros calculados com base na taxa Selic e sua exigência também sobre a multa.

Por fim, discorre que a jurisprudência de que se socorre deve ser analisada com fundamentação de discordância, se for o caso, sob pena de configurar-se cerceamento da defesa.

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 117-132) pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

DECISÕES DE JULGADOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não constituem normas gerais, não podendo seus julgados serem aproveitados em qualquer outra ocorrência, senão naquele objeto da decisão.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

VISTAS AO PROCESSO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Havendo a previsão legal de vistas ao processo durante a fase de impugnação, oportunidade em que o contribuinte poderia ter obtido cópia dos documentos

que serviram de base para a exigência, não há que se falar em cerceamento de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. O imposto de renda pessoa física é devido mensalmente, à medida que os rendimentos são auferidos, por isso devem ser apurados mês a mês, devendo o somatório percebido durante todo o ano calendário submeter-se ao ajuste anual do IRPF.

Os saldos porventura apurados na análise da evolução patrimonial no mês de dezembro só serão considerados como recursos no ano seguinte, se constantes da declaração de bens ou mediante comprovação da efetiva existência dos mesmos em 31 de dezembro. Os rendimentos omitidos, não levados à análise da autoridade lançadora na fase preparatória do lançamento, não devem ser considerados como origem no fluxo de caixa da apuração da variação patrimonial, mormente se decaído o direito da Fazenda Pública em constituir novo crédito tributário.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. COMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Uma vez instaurado o procedimento de ofício, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício, cabendo à Administração Pública cumprimento da lei no sentido de aplicar sobre o imposto apurado a multa de ofício e os juros Selic.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, decorre de expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 135-151), reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Dos julgados administrativos e judiciais

Inicialmente, deve ser esclarecido que são improfícuas as decisões administrativas e judiciais eventualmente trazidas pelo impugnante, porque essas decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário, a menos que haja lei que atribua eficácia normativa a estas decisões. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos. Somente aplicam-se às questões e às partes envolvidas naqueles litígios. Este entendimento está alicerçado no inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)**II** - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Por sua vez, o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, consolida as normas de procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais e, quanto aos créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal, determina:

Art. 4º. Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal

Verifica-se que a extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado ou

do ato normativo federal que esteja em litígio. Sobre as decisões do CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, são vinculantes, nesta data, as súmulas constantes do anexo único da Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010. Não é o caso das citações feitas pelo impugnante e, portanto, em face da inexistência de ato do Secretário da Receita Federal do Brasil, na forma prevista no art. 4º daquele diploma legal, as mesmas não o beneficiam, ainda que, em tese, fossem no mesmo sentido do que alega o interessado em sua impugnação.

Ressalte-se que os argumentos das citadas decisões serão apreciados na análise do mérito da impugnação.

Das alegações de cerceamento ao direito de defesa

Alega o impugnante que na Descrição dos Fatos do Auto de Infração existiriam referências a documentos que não teriam sido enviados ao autuado quando da entrega do Auto de Infração. Sendo a Descrição dos Fatos parte do Auto de Infração, os documentos nele referidos também fariam parte da autuação. A suposta não entrega da integralidade do Auto de Infração caracterizaria cerceamento do direito de defesa com a consequente nulidade da ação fiscal.

Alega também que no documento Instruções sobre Pagamento/Impugnação consta que, havendo necessidade de vistas do processo, o interessado deveria comparecer na ARF Ourinhos/SP, uma vez que em seu município, Santa Cruz do Rio Pardo, não há órgão da Receita Federal, mas conforme informação que se obteria no site da RFB (Comprot), em verdade o Processo nº 13830.720973/2012-80 permanecia na DRF Marília/SP na data do protocolo da impugnação, o que também configuraria cerceamento do direito de defesa.

Argumenta ainda que teria que pagar pelas cópias eventualmente solicitadas e pelos necessários deslocamentos para consegui-las, o que não pode ser imposto ao autuado para receber seu Auto de Infração (da suposta parte não entregue).

Não assiste razão ao impugnante.

O processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece no seu artigo 59 as hipóteses de nulidade, não se vislumbrando nos presentes autos nenhuma delas:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração, afastando-se de plano sua ocorrência, devendo-se analisar a conformidade do lançamento em cotejo com a matéria discutida especificamente pelo impugnante, sanando irregularidades, se for o caso.

Especificamente, quanto aos vícios apontados pelo interessado, não se constata qualquer irregularidade nos autos. As infrações estão perfeitamente indicadas, assim como foram discriminados os dispositivos legais dos quais se permite inferir, claramente, os seus descumprimentos. A motivação do ato administrativo está correta, havendo perfeita consonância entre os fatos e os dispositivos legais apontados. Da mesma forma, a penalidade aplicada encontra total alicerce nos fatos narrados.

A Descrição dos Fatos de fls. 59/61 é clara no sentido de discriminar os documentos que referencia, não se podendo alegar que tais documentos não estavam à disposição do interessado.

Isso porque durante a fase impugnatória os autos ficam na repartição fazendária à disposição do sujeito passivo e que, caso este assim queira, pode ter vistas ou requisitar cópia de peças processuais, com o pagamento das taxas regulamentares, o que, no caso em tela, não ocorreu, por única e exclusiva opção do interessado.

Alegar que de acordo com o sistema Comprot o processo não teria estado à disposição do impugnante em sua unidade de atendimento, para vista ou extração de cópias, não supre a obrigação do mesmo de se dirigir a ela, registrando sua solicitação, que poderia ser atendida de pronto, por exemplo, pela transferência dos autos de forma digitalizada entre a DRF de Marília e a ARF de Ourinhos, ou por meio de sistema informatizado.

Ademais, pela própria peça de defesa, depreende-se que o impugnante tinha conhecimento das infrações apuradas no Auto de Infração, defendendo-se plenamente do que lhe fora imputado.

A nulidade do processo, por cerceamento do direito de defesa, requer a prova de que esse direito tenha sido, efetivamente, violado, de modo a impedir o seu pleno exercício. Com efeito, divergências apontadas com relação a aspectos materiais do lançamento, devidamente contestadas na impugnação; bem como eventuais dificuldades, supostamente enfrentadas pela defesa, em obter cópia dos autos, notoriamente sanadas pelo oferecimento de impugnação que contesta, integralmente, a matéria objeto do lançamento, antes de caracterizar a violação da ampla defesa, afirmam o seu pleno exercício.

Portanto são incabíveis as alegações de cerceamento do direito de defesa, não se encontrando nos autos qualquer procedimento que se enquadre nas hipóteses de nulidade prevista na legislação, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da tributação do acréscimo patrimonial

De início, cumpre mostrar que a apuração de sinais exteriores de riqueza está amparada pelo art. 6º, da Lei nº 8.021/1990:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

Como se vê, o art. 6º, §1º, da Lei 8021/1990 é patente ao dispor sobre o conceito de sinais exteriores de riqueza : "considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte".

Nesse sentido, com o advento da Lei nº 7.713/1988 foi determinado que a apuração de sinais exteriores de riqueza/acréscimo patrimonial a descoberto fosse efetuada mensalmente, consoante disposto nos seus artigos 2º e 3º:

“Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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.”

Esse dispositivo legal determinou, para se verificar uma possível ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, que o confronto das aplicações de recursos com os rendimentos auferidos, deveria ser mensal, permitindo evidenciar a eventual omissão de rendimentos no período investigado.

O acréscimo patrimonial a descoberto quando apurado é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, consoante definido no inciso II do art. 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio ou tem gastos em valores relevantes sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco.

Porém, a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo contribuinte, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo gasto incompatível com a renda disponível. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa. Provada pelo fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. Isto é, a prova “ex ante”, de iniciativa do Fisco, redundará no ônus da contraprova pelo contribuinte.

É o que se depreende dos seguintes dispositivos do Código de Processo Civil, de 16/03/2015, cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao PAF:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.....

Art. 374. Não dependem de prova os fatos: (...)IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada no Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), arts. 55, XIII, 806 e 807 (Leis nºs 4.069/1962, arts. 51, § 1º, e 52, e 7.713/1988, arts. 3º, § 4º):

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º);(...)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.(...)Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio. (Lei nº 4.069/1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte. (Lei nº 4.069/1962, art. 52)

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado, conforme Acórdãos emanados do Conselho de Contribuintes, a seguir colacionados:

OMISSÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Para que se possa contraditar um lançamento fundado em omissão decorrente de variação patrimonial a descoberto, é necessário que o contribuinte demonstre, documentalmente, a origem dos recursos utilizados nas aplicações efetuadas. Meras alegações, desacompanhadas da documentação que as suportem, não podem ser acolhidas para demonstrar a origem de recursos que suportariam os dispêndios que originaram o lançamento assim apurado" (Ac. 2102-003.248, sessão de 21/01/2015)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva." (Ac. 2202-003.001, sessão de 11/02/2015)

Ao contribuinte, então, se pretende refutar a presença da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, cabe provar por meio de documentação hábil e idônea que seus gastos tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva, já tributados exclusivamente na fonte ou que já integravam seu patrimônio em 31 de dezembro do ano anterior ao do acréscimo apurado.

A respeito da realização dos lançamentos de forma mensal, em detrimento do fechamento anual, tem-se que o acréscimo patrimonial a descoberto, consoante visto pelo art. 55, XIII, do RIR/1999, é apurado por meio do cotejo entre origens e aplicações, de forma mensal, regra imposta pelo 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, tudo conforme informado na declaração de ajuste anual do IRPF do respectivo período, sendo transportados para o mês seguinte os saldos positivos apurados no mês anterior, dentro de um mesmo ano calendário. Caso se apure patrimônio mensal negativo o seu somatório é levado à tributação no ajuste anual do IRPF.

O legislador não impôs uma tributação definitiva, apenas pretendeu determinar qual seria, para fins tributários, o regime de reconhecimento das receitas. A Lei nº 8.134/1990 confirmou isso e estabeleceu que: "O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11". O ajuste de que trata o artigo 11 refere-se à apuração anual do imposto de renda, na Declaração de Ajuste Anual.

A alteração introduzida pela Lei nº 8.134/1990, então, não modificou a apuração dos rendimentos recebidos, nem a exigência do imposto devido à medida de tais recebimentos, as quais continuaram a ser mensais, porém, criou um ajuste da tributação sobre os resultados anuais, englobando todos os valores de rendimentos recebidos durante o ano calendário, em suas diversas modalidades,

diminuídos das deduções legais, isso via apresentação da declaração de rendas – tendo-se, pois, para o IRPF um Fato Gerador Complexivo, que se completa ao fim de cada ano-calendário, isto é, em 31 de dezembro.

A Lei nº 9.250/1995 confirmou a incidência do imposto de renda na fonte em razão dos rendimentos mensais e também determinou a obrigatoriedade da apresentação da Declaração de Ajuste Anual indicando os rendimentos percebidos no curso do ano calendário. Assim, podemos concluir que o imposto de renda que incide mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

As disposições relativas à tributação dos demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual vêm corroborar o mesmo princípio, pois, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção com base na tabela mensal, estão sujeitos ao ajuste anual, na forma do art. 11, da Lei nº 8.134/1990.

Ressalte-se que nenhum dispositivo legal menciona que a tributação dos rendimentos apurados de forma indireta em decorrência de acréscimo patrimonial a descoberto configura-se como de tributação exclusiva na fonte ou tributação definitiva, a exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, 13º salário e ganhos de capital. Dessa forma, por se tratar de presunção legal, assim como os depósitos bancários de origem não comprovada, essa omissão deve ter o mesmo tratamento dispensado aos demais rendimentos tributáveis recebidos por pessoas físicas; assim, os valores apurados a esse título, nos meses de ocorrência, deverão ser acrescidos, no seu respectivo montante, aos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste do ano calendário, e submetidos à aplicação das alíquotas constantes da tabela anual progressiva correspondente.

Logo, a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, por presunção legal, caracteriza a infração de omissão de rendimentos e, embora seus valores sejam considerados recebidos mensalmente ao longo do ano calendário, o fato gerador do IRPF correspondente somente se aperfeiçoa ao fim do período de apuração, na espécie, 31 de dezembro do ano calendário, quando então é levado à tributação, no ajuste anual do IRPF.

Ultrapassada essa questão, passa-se ao reclamo passivo de se considerar no fluxo de caixa de 2008 realizado as disponibilidades que teriam vindo de 2007, no valor de R\$ 35.602,62.

Observe-se que, de um ano-calendário para outro, só pode ser considerado o valor que for consignado na declaração de rendimentos e comprovada documentalmente sua existência em saldos de conta bancária ou em caixa, e não como calculado pelo contribuinte às fls. 90 da impugnação.

Verifica-se que os saldos em 31/12/2007 de poupança e títulos de capitalização, consignados pelo impugnante em sua Declaração de Ajuste Anual de fls. 105/108, já foram aproveitados como origem no fluxo de caixa de fls. 55/56.

Portanto, a alteração solicitada não deve ser realizada na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Passa-se à análise da alegação do contribuinte de que não foi computado no fluxo de caixa, no mês de agosto, o lucro distribuído pela empresa individual “Maria da Glória Ramalho”, no valor de R\$ 450.000,00, obtido com a transferência do fundo de comércio à empresa individual “Nelson Bravin”.

Em que pese o impugnante ter trazido às fls. 109 o extrato bancário confirmando o depósito em sua conta da importância de R\$ 450.000,00, tal valor não pode ser considerado no fluxo de caixa.

Durante a fase preparatória do lançamento, foi oportunizado ao contribuinte apresentar comprovantes das origens de recursos para análise, não sendo apresentado à fiscalização os depósitos aqui tratados.

Caso fossem analisados pela autoridade lançadora, poderiam os rendimentos serem considerados tributáveis e omitidos, o que levaria a autuação com outra fundamentação que não a de acréscimo patrimonial a descoberto.

A alegação do defendente de que os rendimentos seriam isentos, originados de distribuição de lucros, não pode ser comprovada apenas pelos documentos apresentados, que consistiram no extrato bancário mencionado, comprovante de inscrição e situação cadastral de estabelecimento com mesmo endereço do estabelecimento do contribuinte (fls. 110) e requerimento do interessado de cancelamento de sua inscrição como empresário (fls. 111).

Desta forma, deve prosseguir o feito fiscal de constatação de acréscimo patrimonial a descoberto.

Dos juros de mora

O interessado também se opôs à aplicação de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic.

Cita-se, por oportuno, a legislação pertinente. O art. 161 do CTN assim determina:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês. (Grifou-se)

A Lei nº 9.065/1995, em seu artigo 13, alterando a redação do inciso I do art. 84 da Lei nº 8.981/1995, dispôs que a partir de 1º de abril de 1995 os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, seriam acrescidos de juros de mora serão equivalentes à Taxa Selic acumulada mensalmente.

Por sua vez, o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, determinou que sobre os débitos com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, incidem juros de mora calculados à taxa Selic.

Reproduz-se, ainda, a Súmula nº 04 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período da inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Devida, portanto, a aplicação da Taxa SELIC para fins de cálculo dos juros moratórios em relação a todos os valores constituídos no AI em exame.

Ainda sobre os juros moratórios, o interessado afirma que não poderá prosperar a incidência de tais juros sobre a multa de ofício.

A multa, apesar de não ter natureza de tributo, faz parte do crédito tributário, conforme se depreende da leitura dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional:

Art. 3º – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(...)Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifou-se)

Assim, enquanto o art. 3º exclui a multa da definição de tributo, os dispositivos seguintes (artigos 113, §1º, e 139 do CTN) trazem-na para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança da multa lançada de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

O §1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o

estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O §3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo. (grifou-se)

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifou-se)

Destarte, constata-se que o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício.

A incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(..)§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do

mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifou-se)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

Também nesse sentido, traz-se à colação decisões proferidas pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual CARF:

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em

legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional. (5ª Câmara, Acórdão 105-15211, Sessão de 07/07/2005)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (3ª Câmara, Acórdão 103-22197, Sessão de 07/12/2005) JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (3ª Câmara, Acórdão 103-22290, Sessão de 23/02/2006)

Assim, tem previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

Finalmente, acerca da incidência de juros sobre a multa de ofício, aplica-se a Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF n.º 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital