



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720537/2012-60
ACÓRDÃO	2102-003.778 – 2 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HELENICE HONORIO MORALES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial a descoberto, apurados mensalmente a partir do fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. FATO PRESUNTIVO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus probatório de demonstrar o fato presuntivo, isto é, o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos conhecidos, a partir do qual se chega ao fato presumido, incumbe à fiscalização tributária. À mingua de um conjunto probatório que permita o julgador alcançar a certeza necessária sobre o fato presuntivo, capaz de afastar as dúvidas plausíveis quanto à existência de acréscimo patrimonial a descoberto, cabe tornar insubstancial o lançamento de ofício, cancelando o auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Yendis Rodrigues Costa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Yendis Rodrigues Costa.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 07-37.765, de 08/10/2015, prolatado pela 6^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 1.989/1.999).

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. FALTA DE CLAREZA.

Não há falar de prejuízo ao conhecimento da apuração da base de cálculo do imposto de renda exigido quando se verifica que do feito constam a descrição pormenorizada de todo o método empregado para a apuração do resultado tributável e, bem assim, os documentos dos quais foram extraídos os dados que alimentaram essa apuração e que constam das diversas planilhas demonstrativas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Impugnação Improcedente

Extrai-se dos autos que foi lavrado Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativamente ao ano-calendário de 2007, acrescido de juros e multa de mora de 10%, em razão de omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto (fls. 1.919/1.925).

O lançamento fiscal se refere à omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, constatado em face do excesso de aplicações sobre origens, não

respaldado por rendimentos declarados e/ou comprovados, no mês de dezembro/2007, relativamente ao contribuinte José Osvaldo Morales, falecido em 27/10/2008 (fls. 1.876/1.918).

O crédito tributário foi constituído após a partilha de bens, razão pela qual passaram à condição de sujeito passivo da obrigação tributária, até o montante da herança ou meação, os herdeiros José Oswaldo Morales Júnior, Lúcio Mauro Morales e Ana Lúcia Morales Sandrini, e a viúva meeira, Helenice Honório Morales, arrolados no formal de partilha.

Ciente do lançamento fiscal, em 21/03/2012, os herdeiros e a meeira impugnaram o auto de infração no dia 16/04/2012, através de petição única (fls. 1.932/1.933 e 1.936).

Em síntese, os sujeitos passivos apresentaram os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário (fls. 1.936/1.948):

- (i) nulidade do auto de infração, em razão de o lançamento se assentar em pressupostos inexistentes ou, se existentes, erroneamente valorados;
- (ii) o trabalho fiscal é inconsistente, visto que utilizou cálculos extraídos do lançamento de ofício referente ao ganho de renda variável, cujo auto de infração foi impugnado para cancelar o débito (Processo nº 19515.720038/2012-72);
- (iii) a fiscalização alterou o saldo inicial e final das ações, objeto de impugnação naquele processo; e
- (iv) o auto de infração excluiu indevidamente o montante de R\$ 14.526.277,73, a título de origem de recursos, constantes do quadro “dívidas/ônus” da sua declaração de ajuste anual, oriundo de operações de mercado a termo, de opções e BOX.

Após intimação da decisão de piso em 18/11/2015, foi apresentado recurso voluntário no dia 24/11/2015, acompanhado de elementos de prova (fls. 2.013, 2.020/2.076 e 2.100/2.146).

Os interessados repisam os argumentos da impugnação para cancelamento do lançamento fiscal. Nesse sentido, reforçam que a existência de acréscimo patrimonial a descoberto foi extraída do trabalho fiscal desenvolvido no Processo nº 19515.720038/2012-72, relativo à tributação nas operações realizadas no mercado de renda variável.

Em exercício de dialética recursal, a fim de se contrapor aos fundamentos do acórdão de primeira instância, o apelo discorre sobre os equívocos do procedimento fiscal que desconsiderou, como origem legítima de recursos, os valores líquidos de prêmios recebidos em negociações do mercado de opções, assim como valores associados à captação de recursos por meio de operações em BOX.

Na sua parte final, o recurso voluntário elenca um conjunto de erros do procedimento fiscal relacionados ao saldo da conta mantida na Corretora Novinvest S/A, alocado

no campo “dispêndios/aplicações” do demonstrativo de variação patrimonial, e ao cômputo de recursos em nome da dependente do “de cuius” decorrentes de operações em aplicações financeiras.

Em 09/05/2025, o sujeito passivo informa a existência de fato novo, relacionado ao cancelamento do auto de infração do Processo nº 19515.720038/2012-72, conforme atesta a documentação anexada à petição juntada aos autos (fls. 2.172/2.233).

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleberson Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Mérito

Em tópico introdutório, a recorrente enfatiza que a omissão de rendimentos tributáveis se deu com fundamento em acréscimo patrimonial a descoberto.

Ao cuidar de presunção legal, é condição para o lançamento do imposto de renda a autoridade tributária comprovar que as aplicações superam as origens disponíveis no mês, confirmando a existência de variação patrimonial a descoberto.

Afirma que a tabela “Análise da Variação Patrimonial”, elaborada pela autoridade fiscal, revela que o acréscimo patrimonial a descoberto é resultado da atividade do “de cuius” nos mercados de renda variável, cujas operações foram objeto de análise detalhada pela autoridade autuante nos autos do Processo nº 19515.720038/2012-72.

Dessa forma, a fiscalização deveria retirar a prova do “excesso de aplicações sobre origens” do extrato de movimentação das contas mantidas na Novinvest Corretora de Valores Mobiliários Ltda, documento que consolida os ingressos e as saídas das operações realizadas no mercado de renda variável.

Em casos como dos autos, no qual o falecido realizava de forma rotineira volumosas e complexas operações em diferentes mercados de renda variável, a elaboração de demonstrativo de análise da evolução patrimonial e financeira não se presta a medir a variação patrimonial a descoberto, com base em aplicações não respaldadas em origens.

Pois bem.

O lançamento fiscal decorre de presunção legal, segundo o art. 55, inciso XIII, e art. 807, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, 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;

(...)

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.

Incumbe à fiscalização tributária o ônus probatório de demonstrar o fato presuntivo, isto é, o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos conhecidos, a partir do qual se chega ao fato presumido. Por imposição legal, o acréscimo patrimonial implica a presunção lógica de omissão de rendimentos.

Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a autoridade fiscal deve elaborar demonstrativo a partir do fluxo de caixa que confronta mensalmente os recursos/origens e os dispêndios/aplicações de recursos.

O acórdão de primeira instância bem resumiu (fls. 1.995):

(...)

Assim, a lei transcrita estabeleceu um

a presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, quando demonstrado pela autoridade lançadora que os valores dos dispêndios/aplicações superaram os recursos disponíveis no mês.

Ou seja, a evolução patrimonial do contribuinte é apurada a partir do confronto mensal das mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos. Caso, nesse confronto, seja constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, presume-se a ocorrência da omissão de rendimentos, até prova em contrário, a cargo do contribuinte.

Trata-se de uma presunção legal do tipo juris tantum (relativa), e, portanto, cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Portanto, como se vê, o ônus da prova atribuída a cada uma das partes envolvidas na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto está bem delimitado no texto legal. À fiscalização compete demonstrar a existência de acréscimos patrimoniais a descoberto, o que justifica a presunção da ocorrência de omissão de rendimentos. Ao contribuinte cabe justificar a origem de tais acréscimos com rendimentos auferidos em exercícios anteriores, ou mesmo auferidos no período fiscalizado, porém, já tributados, isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva.

(...)

Depois de examinar a evolução patrimonial e financeira, relativo ao ano-calendário de 2007, a autoridade fiscal chegou à conclusão da existência de acréscimo patrimonial a descoberto, na ordem de R\$ 7 milhões, resultado do confronto, mês a mês, entre os recursos/origens e os dispêndios/aplicações, conforme demonstrativo integrante do auto de infração (fls. 1.898).

Extrai-se do demonstrativo denominado “Análise da Variação Patrimonial” que a quase totalidade dos dispêndios/aplicações considerados e lançados pela autoridade fiscal, em percentual superior a 95% do total, cujos valores ultrapassam R\$ 60 milhões, são referentes aos saldos das ações, em 31/12/2007, classificado como “Compra de Bens Patrimoniais”, calculados nas operações de ganho em renda variável (item “g”, fls. 1.894).

Quanto aos dispêndios/aplicações relevantes, que não se correlacionem às operações nos mercados de renda variável, é possível identificar apenas a aquisição de créditos de precatórios estaduais e os saldos finais em contas bancárias, respectivamente, nos meses de junho/2007 e dezembro/2007, na ordem de R\$ 1 milhão, cada um, a título de valores mais expressivos (itens “f” e “j”, fls. 1.894/1.895).

Em relação aos recursos/origens, são relevantes os valores dos saldos das ações, em 31/12/2006, e o resultado líquido mensal em renda variável, todos calculados/apurados nas operações relativas ao ganho de renda variável. Além deles, como valores significativos, os dividendos e juros sobre capital próprio, em que a fiscalização considerou e lançou como recursos/origens (itens “e”, “i”, “l”, “m”, fls. 1.884/1.887 e 1.889/1.893).

Nessa configuração de valores, a origem do acréscimo patrimonial a descoberto, correspondente ao excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, que fundamenta o lançamento fiscal, é, inevitavelmente, fruto das operações realizadas pelo “de cuius” nos mercados de renda variável.

Com efeito, a partir da natureza predominante dos dispêndios/aplicações e no montante tido como sem lastro em recursos financeiros hábeis, caracterizado como acréscimo patrimonial a descoberto, a omissão de rendimentos deve ter origem nas operações nos mercados de renda variável.

Ocorre que, tal como assinala o recurso voluntário, a movimentação realizada nos mercados de renda variável está consolidada num único extrato de conta corrente, fornecido pela Novinvest Corretora de Valores Mobiliários Ltda, no qual constam as liquidações financeiras das negociações havidas na bolsa de valores, assim como todos os recursos utilizados para o pagamento das operações (fls. 1.278/1.641).

Aliás, os próprios valores dos dividendos e juros sobre o capital próprio, que compõem o demonstrativo de fluxo de caixa, foram extraídos de lançamentos a crédito em conta mantida na Novinvest Corretora de Valores Mobiliários Ltda, assim como praticamente a totalidade dos valores de saldos bancários no dia 31/12/2007 (fls. 15, 1.900/1.901 e 1.906).

O recurso voluntário também declara que a quantia utilizada na compra dos precatórios foi retirada da conta corrente mantida na corretora de valores mobiliários, nos dias 21/06/2007 e 28/06/2007 (fls. 1.426/1.430).

De acordo com as fls. dos autos, a autoridade fiscal procedeu à análise das operações efetuadas pelo contribuinte nos mercados de renda variável, onde examinou estoques iniciais e finais de ativos, avaliou eventos especiais, notas de corretagem e o extrato de conta corrente na corretora de valores mobiliários, elaborando mapa detalhado das operações em bolsa, mediante apuração do resultado de cada tipo de ação (fls. 365/1.863).

Desse trabalho fiscal, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de ganhos líquidos mensais em renda variável, auferidos nos anos-calendário de 2007 e 2008, decorrentes da diferença positiva entre a base de cálculo apurada e declarada (Processo nº 19515.720038/2012-72)

Como se observa, há aparente contradição na conclusão que alcançou a autoridade fiscal de acréscimo patrimonial a descoberto, com fundamento no demonstrativo “Análise da Variação Patrimonial”.

De um lado, o excesso de dispêndios/aplicações sobre recursos/origens, que gerou o acréscimo patrimonial a descoberto no mês de dezembro/2007, somente pode sobrevir da utilização de valores não declarados/comprovados em operações com ações realizadas nos mercados de renda variável.

Por sinal, as mesmas operações auditadas pela fiscalização tributária, no âmbito de sua competência legal, cujos ingressos, em tese, estão todos registrados em um único extrato consolidado da Novinvest Corretora de Valores Mobiliários Ltda, submetido ao crivo da auditoria fiscal, onde a movimentação diária era feita.

Ao mesmo tempo, apesar da minuciosa apuração no curso de auditoria de elevada complexidade, a fiscalização tributária é silente quanto a indício de utilização de recurso financeiro, nos mercados de renda variável, que não tenha sido consequência das operações com ações ou opções em ações ou mesmo da existência de valores estranhos à natureza dos recursos/origens que compõem o demonstrativo de fluxo de caixa.

Ao pretender justificar o acréscimo patrimonial a descoberto, com base nos fundamentos do demonstrativo “Análise da Variação Patrimonial”, a acusação fiscal é desprovida de elementos de conexão para demonstrar que o contribuinte fez uso de créditos não comprovados nas operações, além daqueles produzidos pela própria dinâmica dos mercados de renda variável, colhida a prova do extrato de conta corrente.

A fragilidade de medir o acréscimo patrimonial a descoberto com aplicação pura e simples da metodologia empregada pela fiscalização, tal como sugere o recurso voluntário, possivelmente decorre da expressiva quantidade de operações, realizadas nos diferentes mercados de renda variável, que produziram inúmeras variáveis, as quais, acaso mal interpretadas, podem resultar em distorções nos estoques iniciais e finais, custo médio de aquisição e na avaliação das operações realizadas pelo contribuinte.

Não é demais enfatizar que o procedimento de fiscalização do espólio do contribuinte, iniciado no ano de 2012, resultou em dois autos de infração. Um deles, relativo aos ganhos líquidos mensais em renda variável (Processo nº 19515.720038/2012-72); outro, o lançamento de ofício do presente processo, fundado no acréscimo patrimonial a descoberto (Processo nº 19515.720537/2012-60).

Na análise da evolução patrimonial e financeira do falecido, a autoridade fiscal considerou o somatório dos saldos de ações, em 31/12/2006, e o resultado líquido mensal em renda variável, ambos calculados/apurados no auto de infração controlado no Processo nº 19515.720038/2012-72, referente ao lançamento sobre ganhos em renda variável.

De igual forma, o somatório dos saldos finais das ações, em 31/12/2007, na parte de dispêndios/aplicações, é resultado de cálculos realizados pela fiscalização no auto de infração correlato, relativo à omissão de ganhos líquidos em operações na bolsa de valores.

Em sessão de julgamento realizada no dia 06/04/2017, a 6^a Turma da DRJ/FNS julgou procedente a impugnação para cancelar o lançamento relativo aos ganhos líquidos obtidos pelo contribuinte, integrante do Processo nº 19515.720038/2012-72. O recurso de ofício não foi conhecido, devido ao valor de alçada, motivo pelo qual a decisão foi mantida no CARF. Na falta de apresentação de recurso, no rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a desoneração do crédito tributário se torna definitiva (fls. 2.213/2.232).

O órgão julgador de primeira instância não adentrou no mérito do lançamento fiscal. Limitou-se à questão prejudicial, em razão da constituição do crédito tributário por meio de um único auto de infração, em nome do cônjuge meeiro, com atribuição de responsabilidade

solidária aos herdeiros, situação em desconformidade com o disposto no art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN).

Entendeu haver erro na interpretação da regra-matriz de incidência, uma vez que a lei não impõe a responsabilidade solidária, e sim a responsabilidade pela dívida tributária proporcional ao montante da herança, meação ou legado, de cada um, o que levou à decretação de nulidade por vício material insanável.

Do ponto de vista da formalização do auto de infração, não há diferença para este processo administrativo. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, o crédito tributário foi constituído através de um único auto de infração, em nome do cônjuge meeira, com responsabilidade solidária dos herdeiros, limitada a exigência fiscal ao valor da meação e herança, respectivamente, conforme sentença de partilha de bens (fls. 1.896).

Nada obstante, valendo-se do livre convencimento motivado, cabe discordar da interpretação daquele órgão julgador, porquanto o vício não atinge o critério pessoal da regra-matriz de incidência de forma a comprometer a descrição da obrigação tributária no consequente. Não há dúvidas que o cônjuge meeiro e herdeiros devem compor o polo passivo da relação tributária, por força do art. 131, inciso II, do CTN, razão pela qual a irregularidade alcança etapa posterior, quando de eventual cobrança do crédito tributário.

É dizer, com base nos fatos ocorridos, o lançamento foi corretamente direcionado aos sujeitos passivos, que respondem pelo crédito em razão de responsabilidade tributária por transferência, decorrente da sucessão. Não há nulidade sem prejuízo ao direito de defesa do autuado.

Ademais disso, aqui como lá a impugnação não alegou vício de tal natureza no lançamento realizado, para afastar a inclusão no polo passivo. Sob essa ótica, não haveria óbice em resguardar o auto de infração lavrado, com eventual cobrança do crédito tributário na proporção da meação e do quinhão, limitada ao valor recebido.

De qualquer jeito, é inegável que o cancelamento do auto de infração naquele processo administrativo irradia efeitos para o presente lançamento.

No presente lançamento, a autoridade fiscal invocou valores extraídos dos cálculos apurados no processo de omissão de ganhos líquidos nas operações de renda variável, instruídos com elementos de prova ali coletados e produzidos.

Porém, tanto a metodologia quanto as justificativas para os valores atribuídos aos saldos de ações, em 31/12/2006 e 31/12/2007, assim como para se chegar ao resultado líquido mensal em renda variável, integram exclusivamente os fundamentos da atuação fiscal controlada no Processo nº 19515.720038/2012-72. O cônjuge meeiro e os sucessores impugnaram os valores, face à etapa anterior de fiscalização sobre os ganhos de renda variável.

Admitir a possibilidade de reabrir a discussão, significa a necessidade de extrair a fundamentação do auto de infração cancelado, numa inovação do presente feito, em sede

recursal, quanto à ampliação do debate pelo órgão julgador de primeira instância, inclusive em face da decisão proferida no processo correlato.

É razoável entender prejudicada a apuração/cálculo dos saldos inicial e final das ações, respectivamente, em 31/12/2006 e 31/12/2007, e do resultado líquido mensal dos ganhos em renda variável, utilizados no demonstrativo da variação patrimonial a descoberto (fls. 1.901, 1.910 e 1.916/1.918).

Por essa linha de raciocínio, para efeito do fluxo de caixa, caberia dar credibilidade aos estoques iniciais e finais de ativos informados, tempestiva e espontaneamente, pelo falecido em declaração de ajuste anual, relativamente ao ano-calendário de 2007, hipótese que resultaria, por si só, em redução do acréscimo patrimonial a descoberto na ordem de R\$ 4 milhões (fls. 04/28).

Ao se pronunciar sobre a impugnação, a decisão recorrida negou que os valores em discussão no Processo nº 19515.720038/2012-72 implicariam prejuízo aos sujeitos passivos, considerando que a autoridade autuante utilizou os ganhos líquidos lá apurados como origem de recursos no presente processo.

Copio o trecho do acórdão de primeira instância (fls. 1.996):

(...)

Assinale-se, ainda, que não tem razão a defesa quando reclama que os ganhos líquidos em renda variável e, bem assim, o estoque de ativos remanescentes ao final do ano-calendário, porque apurados e objeto de discussão no PAF n.º 16515.720038/2012-72, implicariam algum prejuízo aos sujeitos passivos, pois, bem ao contrário, tais ganhos líquidos foram computados como origem de recursos pela autoridade autuante, ao passo que, o total do saldo de ações que foi computado como aplicações em bens patrimoniais, montou à quantia de R\$ (...), inferior, portanto, ao valor do saldo declarado pelo de cujus no montante de R\$ (...). Isto é, a serem restabelecidos os valores de ganho líquido e de saldo de ações declarados pelo de cujus, o acréscimo patrimonial a descoberto será ainda maior do que o apurado no presente processo.

(...)

A aparente lucidez das palavras do julgador administrativo é refutada pelas incertezas quanto à materialidade do fato presuntivo, sobretudo dos valores vinculados às operações nos mercados de renda variável, para fins de apuração da evolução patrimonial do contribuinte, mediante cotejo entre os recursos e as aplicações havidos ao longo do ano-calendário de 2007.

A partir do cancelamento do auto de infração, foi expurgada do mundo jurídico a presunção de legitimidade do ato praticado que apurou os ganhos líquidos em renda variável e redefiniu os saldos de estoques de ativos, motivo pelo qual a decisão naquele processo repercute

nas provas dos fatos a partir dos quais se desenvolve o raciocínio presuntivo de acréscimo patrimonial a descoberto.

Enfim, após avaliação conjunta das razões esmiuçadas neste voto, não resta alternativo senão concordar com o apelo recursal, quanto ao uso inadequado da presunção legal pela autoridade lançadora, a fim de medir a mutação patrimonial a descoberto, visto que o excesso de dispêndios/aplicações imputado ao espólio, a partir do demonstrativo de fluxo de caixa, teria que derivar das operações realizadas nos mercados de renda variável.

Em vez da metodologia utilizada, a prova da evolução patrimonial sem lastro em ingressos regulares necessitaria ser extraída das movimentações do extrato de conta corrente da corretora de valores mobiliários, onde é possível avaliar todos os recursos utilizados para os pagamentos e as liquidações financeiras das negociações havidas com ações na bolsa de valores.

À mingua de um conjunto probatório que permita o julgador alcançar a certeza necessária sobre o fato presuntivo, capaz de afastar as dúvidas plausíveis quanto à existência de acréscimo patrimonial a descoberto, cabe tornar insubstancial o presente lançamento de omissão de rendimentos, fundado em presunção legal, cancelando integralmente o auto de infração.

Deixo de examinar as demais matérias de defesa do recurso voluntário, por absoluta desnecessidade ao deslinde do feito.

Conclusão

Ante o exposto, voto para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa

Com a devida vénia ao eminente Relator, cuja construção argumentativa reconheço como consistente, apresento as razões que me conduzem a concordar com o resultado de provimento ao recurso voluntário, com fundamento diverso, centrado na nulidade absoluta do lançamento por vício material insanável, **atinente ao critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, nos termos do art. 131, inciso II, do Código Tributário Nacional.**

A constituição do crédito tributário mediante único auto de infração, lavrado em nome da meeira e com atribuição de responsabilidade solidária aos herdeiros, desconsidera a

distribuição legal da sujeição passiva por transferência decorrente da sucessão causa mortis. Nos termos do art. 131, II, do CTN:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão; os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo espólio, até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação.”

Ocorre que, ao imputar responsabilidade solidária e não proporcional, o lançamento extrapola os limites da regra legal, atribuindo obrigação tributária de forma genérica e indivisa, sem observar a delimitação do critério pessoal da regra-matriz de incidência.

Nos termos da **Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária**, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária é construída logicamente a partir de dois blocos estruturais: **a hipótese (com seus critérios material, espacial e temporal) e o consequente (com os critérios pessoal e quantitativo)**. Assim, a definição do sujeito passivo, como critério pessoal do consequente, constitui elemento essencial para a validade da norma individual e concreta (o lançamento).

“A regra-matriz de incidência é o esquema lógico que propicia a individualização e a aplicação da norma jurídica tributária ao fato concreto, sendo que sua mutilação ou deformação implica inarredável nulidade.”(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 293)

No caso dos autos, a deformação do critério pessoal é manifesta: a autoridade fiscal, ao desconsiderar o limite legal da responsabilidade patrimonial de cada sucessor (quinhão, meação ou legado), ofende o núcleo lógico da norma jurídica, inviabilizando a imputação válida da obrigação tributária.

A responsabilidade por transferência, nos termos do art. 131 do CTN, não autoriza solidariedade presumida ou genérica, mas sim uma responsabilidade pro rata limitada ao patrimônio transferido. O erro, portanto, não se restringe à forma do lançamento, mas alcança o próprio núcleo da obrigação tributária, configurando vínculo material e insanável, pois desrespeita o pressuposto lógico-normativo da relação jurídica tributária.

Em termos processuais, a nulidade absoluta prescinde da demonstração de prejuízo, por se tratar de matéria de ordem pública. A violação do critério pessoal da norma jurídica tributária não pode ser convalidada, pois desrespeita o princípio da legalidade (art. 150, I,

CF/88) e o art. 142 do CTN, segundo o qual o lançamento deve respeitar os termos da legislação tributária.

Portanto, entendo que o lançamento se apresenta inexistente juridicamente quanto à constituição válida da obrigação tributária, por ausência de regra jurídica válida que o sustente, ante a mutilação de elemento essencial da regra-matriz de incidência tributária.

Conclusão.

Por todo o exposto, acompanho o resultado de provimento ao recurso voluntário, com fundamento autônomo, no sentido de que o lançamento está eivado de vício material insanável, **por inobservância do critério pessoal da norma de incidência, o que compromete sua validade desde a origem, impondo a decretação de nulidade absoluta.**

É como declaro meu voto.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa