



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.722213/2013-47  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 2300-004.409 – 3ª Câmara / Colegiado único  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2016  
**Matéria** OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EDSON ROMAGNOLI

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Data do fato gerador: 31/07/2007, 31/01/2008, 30/09/2008, 30/11/2008

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO EM DESACORDO COM O COMANDO LEGAL. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

É nulo o lançamento que apurou omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial mensal, sem elaborar o demonstrativo da evolução patrimonial, mês a mês, com o aproveitamento de recursos existentes no ano-calendário anterior, ainda que estes não tenham sido acusados na Declaração de Ajuste Anual, afrontando as disposições legais vigentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

João Bellini Junior - Presidente

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: JOAO BELLINI JUNIOR, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, ALICE GRECCHI, IVACIR JULIO DE SOUZA, NATHALIA CORREIA POMPEU, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR e MARCELO MALAGOLI DA SILVA.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra decisão de primeira instância que julgou improcedente auto de infração para constituição de crédito tributário de IRPF com multa de ofício em 150%, lançado em virtude de suposta omissão de rendimentos apurada em acréscimo patrimonial a descoberto - APD, ou seja, excesso de aplicações sobre origens não comprovadas. O lançamento foi realizado em 23/10/2013. Seguem transcrições da decisão recorrida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Data do fato gerador: 31/07/2007, 31/01/2008, 30/09/2008, 30/11/2008*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO EM DESACORDO COM O COMANDO LEGAL. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.*

*É nulo o lançamento que apurou omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial mensal, sem elaborar o demonstrativo da evolução patrimonial, mês a mês, com o aproveitamento de recursos existentes no ano-calendário anterior, ainda que estes não tenham sido acusados na Declaração de Ajuste Anual, afrontando as disposições legais vigentes.*

*CESSÃO DE CRÉDITOS. RECEBIMENTO. GANHO DE CAPITAL.*

*Por ocasião do recebimento do crédito, o cessionário apurará o ganho de capital considerando como valor de alienação o valor líquido recebido, isto é, após excluídas as deduções legais. Considera-se como custo de aquisição o valor pago ao cedente, quando da aquisição da cessão de direitos creditórios.*

*O ganho de capital será apurado, pela pessoa física cessionária, no mês em que for auferido, e tributado em separado, à alíquota de 15% (quinze por cento), não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

...

*De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 2309 a 2323 e documentos carreados aos autos, a ação fiscal desenvolvida teve como motivação ações fiscais realizadas junto a José Carlos Romanholi e Luiz Carlos Romanholi, irmãos do fiscalizado, onde se constatou que mais de R\$ 20.000.000,00 (tabela à fl. 2310) foram movimentados pelo fiscalizado e que*

*eram provenientes da venda de Ativos das Pessoas Jurídicas Empresa Brasileira do Hambúrguer Indústria e Comércio Ltda - EBH, CNPJ 05.468.627/0001-95 e Kilo Certo Indústria e Comércio Ltda, CNPJ 00.680.164/0001-78 para a Pessoa Jurídica Marfrig Alimentos S/A (denominação anterior Marfrig Frigorífico e Comércio de Alimentos S/A), CNPJ 03.853.896/0001-40. Entre os documentos apresentados durante as fiscalizações junto aos irmãos, destacam-se procurações outorgadas por eles para movimentação de contas correntes, inclusive aplicações, e declaração firmada através da qual o contribuinte autuado declara expressamente ter movimentado as contas correntes do irmão Luiz Carlos e que este era mero depositário de parte dos saldos em contas correntes informados em sua Declaração de Ajuste.*

*Pelos fatos descritos, apurados em trabalhos finalizados, a fiscalização concluiu a ocorrência da venda de ativos da EBH e Kilo Certo a Marfrig e que a maior parte da quantia envolvida na transação foi efetivamente transferida ao contribuinte ora autuado, mediante uso de contas correntes dos irmãos José Carlos e Luiz Carlos.*

*Através do Termo de Início de Fiscalização – TIF, o contribuinte foi intimado a indicar a natureza das verbas referentes aos créditos da operação da venda de Ativos, anteriormente descrita, o motivo da utilização das contas dos irmãos e comprovação de todas as transferências/pagamentos feitos através das contas correntes dos irmãos, e por fim, justificar a falta de inclusão dos valores que foi beneficiário, creditados nas contas correntes, nas Declarações de Ajuste do Imposto de Renda - DIRPF dos exercícios de 2008 e 2009.*

*Ainda intimou-se o contribuinte a apresentar documentos que pudessem demonstrar pagamentos de despesas das pessoas jurídicas EBH e Kilo Certo, e, assim, serem desconsiderados na apuração da base de cálculo do IR devido, podendo ele, ainda, apresentar outros documentos e justificativas com a mesma finalidade.*

*Em resposta o contribuinte afirmou que de fato os créditos bancários relacionados na tabela à fl. 2310 se referiam à venda de ativos da EBH. Como justificativa para utilização das contas bancárias de seus irmãos alegou a existência de ações trabalhistas contra a sua pessoa e às empresas EBH e Kilo Certo, "que poderiam causar bloqueios arbitrários e excessivos de suas contas bancárias, impossibilitando, assim, a gerência dos valores recebidos em virtude da venda."*

*Declarou, ainda que utilizou parte dos valores recebidos da venda de ativos da EBH e da Kilo Certo para pagamentos de despesas das Pessoas Jurídicas. Em 16/08/2013, foram apresentados à fiscalização comprovantes de transferências à EBH efetuadas das contas correntes dos irmãos movimentadas pelo autuado, objetivando que os valores transferidos fossem desconsiderados da apuração da base de cálculo do imposto de Renda. As transferências foram relacionadas em planilha apresentada à fiscalização na mesma data, sendo que algumas*

*delas estavam acompanhadas de detalhamentos intitulados "FLUXO DE CAIXA".*

*A Fiscalização verificou que o direito ao recebimento do crédito por parte do autuado foi formalizado através do Instrumento Particular de Cessão de Créditos, datado de 08/05/2007 - com firmas reconhecidas em Cartório em 24/08/2007, apresentado pela Marfrig e disponibilizado à fiscalização também pelo contribuinte em 14/05/2013. Através desse Instrumento, a EBH, representada por seus sócios, transferiu ao Sr. EDSON ROMAGNOLI todos os direitos creditórios sem a fixação de nenhum ônus.*

*Considerando que o contribuinte logrou êxito em comprovar que apenas algumas despesas que estavam vinculadas às Pessoas Jurídicas referidas, os valores de R\$ 8.066.898,31 (2007) e R\$ 12.510.987,19 (2008) restaram caracterizados como proventos recebidos, tendo em vista a aquisição da disponibilidade econômica sobre os valores referidos, e como tais fatos geradores do imposto de renda, nos termos do Artigo 43, II, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) c/c Artigo 3º, §1º da Lei 7.713/88, sendo certo que tais valores não constaram da DIRPF do contribuinte, não tendo havido, conseqüentemente, o recolhimento do imposto devido.*

A decisão recorrida adotou como fundamentos, *verbis*:

*No presente caso, não houve a elaboração de qualquer demonstrativo de variação patrimonial por parte do fisco, critério que, além de ferir as disposições legais retromencionadas, traz em si a imperfeição de provocar distorções que prejudicam a determinação do montante da matéria tributável, uma vez que haveria a necessidade de ser explicitado o total de recursos disponíveis no mês em que se apontou a omissão.*

*Vê-se, portanto, que a inobservância da regra que determina seja feita a Análise da Evolução Patrimonial, bem como a apuração mensal dos rendimentos, no caso do acréscimo patrimonial não justificado, afetou, **em tese**, o lançamento, na medida em que o procedimento administrativo do lançamento não se fez em conformidade com os preceitos do art. 142 do CTN, abaixo transcrito.*

...

*Por outro lado, poderia se investir na tese de que não houve um arbitramento do valor considerado omitido, visto que a Fiscalização efetuou o lançamento exatamente sobre os créditos bancários identificados. Logo, estaríamos diante de um mero equívoco na descrição da infração constante da fl. 2325 (Acréscimo Patrimonial a Descoberto).*

...

*O ganho de capital deve ser apurado no mês em que for auferido, e tributado em separado, à alíquota de 15% (quinze por cento), não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.981, de 1995, art. 21):*

*LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995.*

*Tributação dos Ganhos de Capital das Pessoas Físicas Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.*

*§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.*

*§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.*

...

*Como não poderia ser diferente, a regulamentação da matéria<sup>1</sup>, alinhada às diretrizes legais mencionadas, declara inequivocamente que **as operações que importem cessão de direitos se sujeitam à apuração de ganho de capital**. A pormenorização e o detalhamento dessa temática, atualmente disciplinada pela IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, é de igual clareza. Nessa diretriz e a fim de evitar enfadonhas repetições, transcrevem-se a seguir apenas dois dispositivos da aludida Instrução Normativa com o fito de melhor fundamentar este opinativo:*

*Art. 2º Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.*

*Parágrafo único. O prejuízo apurado em uma alienação não pode ser compensado com ganhos obtidos em outra, ainda que no mesmo mês.*

*Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:*

*I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;*

...

*Sem alteração no conteúdo ou natureza da obrigação, a operação de cessão de crédito importa o desligamento da pessoa do cedente para aquele que lhe ocupa o lugar na relação obrigacional (ou seja, o cessionário). Havendo apenas alteração*

*subjetiva na relação obrigacional, a natureza originária do crédito cedido remanesce a mesma, independentemente do número de transações ocorrentes ao longo da cadeia negocial.*

*Na hipótese em apreço, conclui-se, então, que a cessão de crédito não desnatura a natureza de venda de ativos do crédito transmitido, a qual se mantém até a data em que ocorrer a extinção da obrigação. Além de não alterar a natureza da obrigação, a cessão de crédito também não tem o condão de modificar as hipóteses de incidência estabelecidas pela norma tributária.*

*No caso em análise, ficou patente que ocorreu erro na materialização do crédito tributário, na medida em que o procedimento administrativo do lançamento não se fez em conformidade com os preceitos do art. 142 do CTN, cabendo, portanto, a anulação do ato, tratando-se de vício material.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao seu exame.

A decisão recorrida se sustenta em dois fundamentos principais: a necessidade de demonstração do acréscimo patrimonial a descoberto pelo confronto detalhado mensalmente entre as origens e aplicações de recursos; e quanto a tributação exclusiva como ganho de capital à alíquota de 15% dos direitos cedidos ao recorrente.

Quanto a omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto, de fato, a jurisprudência administrativa neste CARF consolidou-se no sentido da necessidade de uma demonstração através de tabulação detalhada mês a mês ao longo do ano-calendário, o que não fora observado na fundamentação do lançamento:

*IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO. SOBRAS DE RECURSOS. Na apuração de eventuais omissões de rendimentos em aplicações de recursos superiores aos disponíveis o fluxo financeiro é elaborado mensalmente sendo que as sobras apuradas são transferidas ao mês seguinte, dentro do mesmo ano-calendário (...). (Acórdão nº CSRF/01-04.963).*

Com efeito, a norma de incidência estabelece a forma de apuração da omissão de rendimentos através do arbitramento com base no acréscimo patrimonial a descoberto, artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713/1988 e art. 55, inciso XIII do RIR/1999:

*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 percebidas em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

...

*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;*

Aliás, no presente caso a autoridade fiscal sequer apresentou fluxo de caixa confrontando as origens e aplicações de recursos, o que também contraria a Súmula CARF nº 67:

*Súmula CARF nº 67: Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.*

Quanto a segunda matéria examinada, a decisão também não merece reparos. A própria IN SRF nº 84, de 11/10/2001 determina a tributação como ganho de capital com aplicação da alíquota de 15% separadamente da apuração pelo ajuste anual da declaração da pessoa física em tabela progressiva:

*Art. 2º Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.*

*Parágrafo único. O prejuízo apurado em uma alienação não pode ser compensado com ganhos obtidos em outra, ainda que no mesmo mês.*

*Art. 3º Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:*

*I - alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;*

Por tudo, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA