



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10437.721368/2016-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.840 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WILLIAM ROBERTO TRIVILLIN
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO. PRESUNÇÃO.

Para efeito da presunção de infração de omissão de rendimentos, estabelecida em virtude de acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, por rendimentos sujeitos à tributação definitiva ou por dívidas e ônus reais de origem comprovada, consideram-se os rendimentos, os dispêndios e as aplicações efetivamente realizados no mês e devidamente comprovadas. Deve compor o fluxo financeiro toda movimentação financeira constante das contas correntes bancárias, relativamente aos créditos e débitos para os quais se comprou a origem ou a destinação.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO DE QUE PARTE DAS APLICAÇÕES FOI INEQUIVOCAMENTE REALIZADA EM ANO CALENDÁRIO ANTERIOR AO IMPUTADO PELA FISCALIZAÇÃO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Comprovado por meio de documentação idônea que parte das aplicações foi realizada em anos calendários anteriores, estas devem ser excluídas da apuração realizada pela fiscalização.

DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A doação, para ser aceita na análise da evolução patrimonial do contribuinte, deve estar consignada nas respectivas declarações de ajuste, e deve ser comprovada, mediante documentação hábil e idônea, inclusive quanto à transferência do numerário doado.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ESPONTANEIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo perde a espontaneidade e o direito de retificar a Declaração de Ajuste Anual, ficando sujeito ao lançamento de ofício para cobrança do imposto, com multa de ofício e juros de mora.

**DOLO. MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE UMA DAS HIPÓTESES LEGAIS AUTORIZATIVAS. IMPROCEDÊNCIA.**

A multa de ofício pode ser qualificada caso comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Quando a fiscalização não elenca qual das condutas levaria à qualificação da multa, não é possível suprir a ausência de imputação pelos elementos contextuais apresentados no relatório fiscal.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento para excluir do cálculo da variação patrimonial a descoberto o total R\$ 796.871,00, conforme circunstanciado no voto do relator, e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem traduzir os fatos ocorridos até o julgamento de piso, transcrevo trecho do acórdão recorrido abaixo:

Trata-se de Auto de Infração (fls.83/111), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, Anos-Calendário de 2011, para exigência do crédito tributário discriminado no quadro abaixo, com os acréscimos legais calculados até 11/2016:

Imposto R\$ 1.534.333,62

Juros de Mora R\$ 734.945,80

Multa Proporcional (150%) R\$ 2.301.500,43

Valor do Crédito Tributário Apurado R\$ 4.570.779,85

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes dos autos, foi constatada a infração Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal às fls. 83 a 102, o procedimento fiscal foi instaurado com o objetivo de apurar o imposto de renda devido, acrescido de multa e juros, decorrente da variação patrimonial a descoberto do contribuinte ocorrida no ano-calendário de 2011.

Referida fiscalização foi originada, devido a participação do Impugnante na Conta Corrente de outro Contribuinte fiscalizado, junto ao Banco Bradesco Ag. 3541-6, CC 194.065-1, o Sr. Nelson Cortonesi Maramaldo, CPF 005.051.618-34, TDPF - Termo de Distribuição de Procedimento de Fiscal nº 08.1.96.00-2014-01267-0.

Com base na sua DIRPF - Declaração de Ajuste Anual do Ex.

2012/Ac.2011 e nos documentos apresentados, foi efetuada a Auditoria da Variação Patrimonial, levando-se em conta os Recursos disponíveis, bem como os Dispêndios realizados pelo Contribuinte.

Conforme relacionado em sua Declaração de Bens e Direitos da DIRPF Ex.2012/Ac.2011, uma doação no montante de R\$ 5.946.000,00 (cinco milhões e novecentos e quarenta e seis mil Reais) foi recebida do Sr. PAULO EDUARDO NAVE MARAMALDO, CPF 035.307.398-98, em 10/02/2011.

O Contribuinte foi intimado a apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovassem o efetivo recebimento da doação declarada em sua Declaração de Imposto de Renda, através de documentos bancários ou outros que comprovassem esta efetiva transferência de numerários.

Re-Intimado, em 07/11/2016, a comprovar com documentos hábeis e idôneos o efetivo recebimento da doação de R\$ 5.946.000,00, o Contribuinte apenas reapresentou os documentos da Declaração da ITCMD e de parcelamento da mesma, na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Consta que o acréscimo ou variação patrimonial a descoberto corresponde ao excesso de dispêndios/aplicações sobre recursos/origens, não respaldado por

rendimentos declarados, sejam eles tributáveis, isentos e não tributáveis, de tributação exclusiva, dívidas e ônus reais ou outra origem comprovada conforme previsto nos arts. 55, inciso XIII, e 807, ambos do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

No caso, foram consideradas mensalmente todas as disponibilidades do contribuinte, declaradas e não declaradas (origens de recursos), e comparadas com todos os seus gastos e aplicações mensais (dispêndios).

Esclarece que na impossibilidade de identificação exata dos valores mensais dos recursos/origens e/ou dos dispêndios/aplicações, as origens são lançadas integralmente no mês de janeiro, já os dispêndios são lançados integralmente no mês de dezembro, de modo a beneficiar o contribuinte.

O desequilíbrio demonstrado na variação patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco, procedendo-se assim ao lançamento de ofício com base no art. 845 do RIR/99.

O acréscimo patrimonial é verificado através da elaboração do Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal (regime de caixa), onde se apura a disponibilidade financeira propriamente dita que deu respaldo à aquisição de patrimônio em relação aos dispêndios efetuados.

Acrescenta-se que a imputação fiscal referente à variação patrimonial incompatível com a renda declarada do contribuinte, ocorrida no ano-calendário de 2011, decorre de descompasso apurado mensalmente através de Planilha de Variação Patrimonial(em anexo), que relaciona todos os rendimentos (origens/recursos) declarados pelo contribuinte, desde que comprovados, com todas as suas despesas mensais(dispêndios/aplicações), principalmente aqueles relacionados a aquisição e manutenção de bens e direitos.(fl. 414-416)

Sobreveio o acórdão nº 03-46.874, proferido pela 1ª Turma da DRJ/BSB (fl. 413-470), que entendeu pela improcedência da impugnação, nos termos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO. PRESUNÇÃO.

Para efeito da presunção de infração de omissão de rendimentos, estabelecida em virtude de acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, por rendimentos sujeitos à tributação definitiva ou por dívidas e ônus reais de origem comprovada, consideram-se os rendimentos, os dispêndios e as aplicações efetivamente realizados no mês e devidamente comprovadas.

Deve compor o fluxo financeiro toda movimentação financeira constante das contas correntes bancárias, relativamente aos créditos e débitos para os quais se comprou a origem ou a destinação.

#### DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A doação, para ser aceita na análise da evolução patrimonial do contribuinte, deve estar consignada nas respectivas declarações de ajuste, e deve ser comprovada, mediante documentação hábil e idônea, inclusive quanto à transferência do numerário doado.

#### DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ESPONTANEIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo perde a espontaneidade e o direito de retificar a Declaração de Ajuste Anual, ficando sujeito ao lançamento de ofício para cobrança do imposto, com multa de ofício e juros de mora.

#### DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o dolo na omissão e inconsistência de informações declaradas pelo contribuinte com o fim de se eximir de pagar tributo, é cabível a aplicação da multa qualificada previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 24/06/2019 (fl. 476), a parte Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 23/07/2019 (fls. 479-520), em que alega:

#### **Nulidade**

- Nulidade por cerceamento de direito de defesa, dado que houve vício no procedimento de fiscalização;
- Nulidade dado que o auto de infração se baseia em presunção;
- Nulidade pelo fato de que a autoridade lançadora foi quem realizou a diligência e por violação ao juiz natural, dado que só a autoridade julgadora poderia determinar a sua realização;

#### **No mérito**

- Que não foram consideradas as doações realizadas em espécie para quitação de aquisição de salas comerciais;
- Houve erro na apuração da variação patrimonial que demanda aprofundamento, notadamente com relação aos seguintes pontos:

- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 486.871,00 referente ao imóvel junto à Rua Jorge Americano, Alto da Lapa;
- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 3.296.653,00 referente a fundo de aplicações em fundos em 31/12/2010, que foi considerado como sendo R\$ 1.157.321,80;
- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 1.038.636,00, referente ao fundo de aplicações em CDB no banco Bradesco em 31/12/2010, que foi zerado pela fiscalização em evidente má-fé;
- Diminuição do saldo patrimonial do saldo patrimonial de R\$ 1.320.954,00 referentes a fundos de aplicações em quotas do Banco Itaú em 31/12/2010, que foi zerado pela fiscalização;
- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 60.000,00 referente ao veículo Toyota Corolla SEG 1.8 Flex, blindado, fabricação 2008, modelo 2009, adquirido em 2008;
- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 80.000,00 referente a Toyota Hilux SRV4X4, adquirida em 2006;
- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 170.000,00 referente a Toyota Hilux SRV4X4, fabricação 2010, adquirida em 2010;
- Inaplicabilidade da multa qualificada dado que os acréscimos patrimoniais se referem a doações recebidas, que foram declaradas apenas no ano de 2011;

Em 16/02/2024, a Recorrente apresentou petição pedindo a aplicação da retroatividade benigna para redução da multa qualificada ao patamar de 100% (fl. 530).

## VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Conheço também da manifestação extemporânea para pedir a aplicação da retroatividade benigna para redução da penalidade dado que se presta a alegar fundamento com base em legislação nova, que não existia à época da impugnação, o que atrai a aplicação do artigo 16, § 4º, alínea b, do Decreto 70.235, de 1972.

Como destacado no relatório, a Recorrente alega nulidades que teriam ocorrido na fase de fiscalização e na motivação do lançamento por ter se baseado em presunções e, no

mérito, alega que seria necessário considerar doações realizadas em espécie para lastrear as origens das aplicações, bem como pede que seja considerada a verdade material do valor patrimonial de bens e investimentos efetivamente detido nos anos calendários anteriores, dado que o lançamento se baseou exclusivamente na divergência de valores que constaram na declaração de ajuste anual de um calendário para o seguinte.

É o que passo a enfrentar.

### **Nulidades**

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

#### Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

#### Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

A Recorrente alega 3 nulidades, quais sejam o lançamento se basear em presunção e nulidade por cerceamento de defesa, por vícios ocorridos no procedimento de fiscalização e pela autoridade lançadora ter sido responsável pela condução de diligência.

Destaca-se que, como bem reconheceu a DRJ, a existência de um lançamento lastreado em presunções não é proibido, dado que a legislação poderá criar hipóteses autorizativas de que, por meio da prova de um reflexo do possível acréscimo patrimonial, a

fiscalização infira a ocorrência do signo de riqueza (renda). Disso é dizer que o valor aplicado seria o próprio signo presuntivo de riqueza, competindo ao contribuinte comprovar a origem do rendimento para que possa avaliar se este foi ou não tributado corretamente.

Com relação aos alegados vícios em fase de fiscalização, tenho que estes, ainda que fossem existentes, não impactariam na higidez do lançamento, conforme entendimento sumulado no âmbito do CARF pelas Súmulas nº 46 e 171, abaixo reproduzidas:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Assim, não há como prosperar a alegação de nulidade por eventuais vícios na ação fiscal. Destaca-se que, como a Recorrente trouxe esclarecimentos que poderiam impactar na higidez do crédito tributário, a 1ª Turma da DRJ/FOR entendeu por bem em devolver o processo para que a autoridade lançadora justificasse o porquê de não ter considerado os elementos apresentados, como informes de rendimentos, apenas considerando os dados informados pela própria Recorrente em sua DAA dos anos anteriores, nos termos abaixo:

Considerando os elementos acostados aos autos, tais como informe de rendimentos, solicitamos que a fiscalização esclareça os motivos que a levaram a considerar apenas os dados constantes da Declaração de Ajuste Anual, sem buscar elementos comprobatórios das informações lá contidas.

Pois bem, proponho o retorno dos autos à Unidade de Origem, para que a autoridade lançadora responda aos quesitos propostos pelo impugnante, ressaltando que o contribuinte deve tomar ciência do presente despacho e respectivo relatório que vier a ser produzido pela fiscalização. (fl. 295)

A unidade de origem esclareceu que a Recorrente deixou de declarar sistematicamente os bens detidos ao longo de diversos anos calendário, como se verifica do ano de 2010 e 2011 e, mesmo tendo tido a possibilidade de retificar suas declarações para refletir o real valor patrimonial dos bens por ela detidos, não o fez, nos termos abaixo:

Por todos os motivos expostos anteriormente, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 como valor do veículo Toyota Hilux SRV4X4 diesel, fabricado em 2010, modelo 2010, é o mesmo que foi declarado, pelo Contribuinte, em suas Declarações de Imposto de Renda- Pessoa Física Ex.2011/Ac.2010 e no Ex.2012/Ac.2011, de R\$ 0,00 em 31/12/2010, pelos razões expostas a seguir:

- Foram verificados os Anos Calendário de 2010 a 2011) em que as Declarações de Bens do IRPF foram entregues para a Receita Federal com erros, visando única e exclusivamente a sonegação de Imposto de Renda- Pessoa Física;
- A Declaração de IRPF preenchida sistematicamente com fraude pelo Contribuinte, não pode ser considerada como um simples “erro de fato”, mas como erro proposital visando a ludibriar o Fisco, o que ensejou a Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721429/2016-33;
- A forma de Lançamento por Homologação, utilizada no nosso ordenamento jurídico, pressupõe o livre arbítrio no preenchimento da Declaração do IRPF, por parte do Contribuinte, e as informações prestadas pelo Contribuinte é de fundamental importância para a Receita Federal, pois é com base nela que o Fisco estabelece as pré-análises da regularidade Fiscal das Declarações- IRPF;
- Eventual correção do valor declarado em 31/12/2010 não envolve somente a DIRPF- Ex.2012/Ac.2011 (ano fiscalizado), mas também a Declaração anterior, ou seja a do Ex.2011/Ac.2010;
- O Contribuinte teve todas as oportunidades para retificar as suas Declarações-IRPF, corrigindo o erro cometido nas Declarações de Bens e Direitos do veículo Toyota Hilux SRV4X4 diesel, desde o Ano Calendário de 2010 até o Ano Calendário de 2011, mas não o fez; (fl. 380).

A Recorrente foi cientificada do retorno da diligência (fl. 381) e teve a oportunidade de se manifestar de forma contrária à consideração dos bens nos termos em que foram declarados na DAA dos anos calendários anteriores (fl. 397-410). A DRJ então julgou o caso e enfrentou o argumento trazido pela Recorrente de consideração da verdade material em detrimento do que por ela declarado, razão pela qual entendo que não houve qualquer irregularidade na diligência conduzida. O que ocorreu foi uma divergência de entendimento, pois a fiscalização e a DRJ compreendem que não importa quando foi realizada a aplicação quando a Recorrente declara em sua DAA a aquisição do patrimônio.

O princípio do juiz natural não se aplica ao caso, pois a unidade de origem tem todo o instrumental para apurar os fatos que levam à formação da lide e a autoridade julgadora, composta por outros profissionais, analisam e validam (ou não) a autuação com base nos fatos incontroversos dos autos.

Com base nessas considerações, entendo por rejeitar as preliminares de nulidade.

**Do mérito****Acréscimo patrimonial a descoberto**

Importa lembrar que o fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física é a percepção de rendimentos do capital ou trabalho, bem como os proventos de qualquer natureza, nos termos do artigo 43, do CTN:

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.

Todo acréscimo patrimonial é fato gerador de imposto de renda, conforme prevê o artigo 3º da Lei nº 7.713, de 1988:

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.

Assim, a renda auferida no período compreende tanto os acréscimos patrimoniais como os valores consumidos, que devem encontrar lastro nos valores detidos e rendimentos auferidos no período.

Quando comprovada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, como no caso de recebimento de valor de elevada monta, o ônus de comprovar que não houve fato gerador compete ao contribuinte. Aqui não importa a destinação do recurso, importa aferir a ocorrência de acréscimo patrimonial sem lastro, seja por meio de aumento do patrimônio ou pelo consumo incompatível com a renda declarada.

É ônus do contribuinte comprovar que os recursos foram devidamente tributados de acordo com sua origem, bem como comprovada a inexistência de aplicações no ano calendário para que seja possível afastar a acusação fiscal.

Nesse sentido, cumpre colacionar julgado da turma neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

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.

(...)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM. MÚTUOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por parentes, sem registro público, sem firma reconhecida, sem testemunhas e sem comprovação da efetiva transferência do numerário emprestado.

(...)

(Acórdão 2202-011.094, Processo 19515.722970/2013-11, Relator(a) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, Segunda Seção de Julgamento, sessão de 07/11/2024, publicado em 02/12/2024.)

A Recorrente alega dois pontos, que não foram consideradas doações e que deveria ser desconsiderado o patrimônio por ela declarado em suas DAAs anteriores em homenagem ao princípio da verdade material.

Sobre o primeiro ponto, como bem detalhou a DRJ, após o início da ação fiscal, em 2016, a Recorrente buscou dar aparência de regularidade ao acréscimo patrimonial obtido mediante celebração de acordo para quitar o ITCMD devido na operação, embora a doação teria supostamente ocorrido no ano calendário 2011, questão que leva à perda de espontaneidade para que tais documentos sejam considerados válidos para elidir a acusação fiscal.

Ainda, com base no precedente invocado acima, há necessidade de que se comprove a efetiva transferência dos recursos para a comprovação da doação, não sendo suficiente a alegação de que os valores foram pagos em espécie e utilizados para quitar dívidas da Recorrente – este último fundamento autônomo para a manutenção do lançamento neste particular.

A DRJ ressaltou o seguinte com relação à doação, em razões complementares às quais adiro:

Aqui cabe ressaltar que no Termo de Diligência Fiscal a autoridade lançadora demonstrou de forma minuciosa o motivo de se ter utilizado dos dados constantes das declarações do contribuinte, deixando de buscar elementos extras, isso porque as declarações de imposto de renda foram manipuladas de forma a não ocorrer a variação patrimonial.

Por fim, o fato de o doador ter registrado a doação no ano de 2016, bem como parcelado o valor de imposto incidente em tal operação não convalida a mesma, vez que tal situação foi provocada pelo início da fiscalização e 05 anos após a suposta doação.

Não comprovadas as doações em espécie realizadas em anos calendários anteriores, bem como não declarados tais valores, não é possível transportar este saldo para fazer frente às aplicações imputadas pela fiscalização com lastro na declaração do próprio contribuinte. Esse entendimento já foi adotado pela CSRF, nos termos abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006 IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE CONDICIONADO À DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ANO ANTERIOR.

O fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sujeito ao ajuste anual compreende todas as aquisições de disponibilidades econômicas e/ou jurídicas de renda no ano civil, porém, apurado no ajuste anual, ocasião em que o Contribuinte deve oferecer à tributação essas disponibilidades econômicas ou jurídicas.

Na apuração de Acréscimo Patrimonial à Descoberto somente poderá ser aproveitado no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na Declaração de Bens e Direitos da DAA do ano anterior, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea que lhe comprove as origens.

(Acórdão nº 9202-008.148, sessão de 22.08/2019, Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa)

Dessa forma, entendo que não há competência do contencioso para retificar as declarações já prestadas pelo contribuinte em sua DAA dos anos calendários anteriores, de modo que a origem dos valores não restou comprovada.

Não obstante, diferentemente de outros lançamentos de APD em que a fiscalização elabora um fluxo financeiro mensal e imputa rendimentos mês a mês, este caso decorreu de um desmembramento da investigação realizada em desfavor de Nelson Cortonesi Maramaldo,

vinculado à pessoa jurídica NM Engenharia e Construções Ltda. Ponto que não é mencionado no relatório é a que a empresa em questão foi investigada no âmbito da operação Lava Jato.

Veja-se, portanto, que o que motivou a fiscalização a realizar o lançamento foi a diferença das declarações transmitidas com relação aos anos calendário 2011 e 2012, bem como por ter sido negada a origem lastreada em doação de Nelson pela prática de atos após a perda da espontaneidade, considerando os seguintes pontos:

Dessa forma, não será aceita por esta fiscalização a doação declarada como recebida em sua DIRPF-Ex.2012/Ac.2011, pelos seguintes motivos:

- Não foi apresentado documentos hábeis e idôneos que comprovassem o efetivo recebimento da doação de R\$ 5.946.000,00 (cinco milhões e novecentos e quarenta e seis mil Reais);
- Contribuinte declarou a ITCMD - Declaração de doação na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, apenas em 24/10/2016, somente após ser intimado por esta fiscalização para apresentar os documentos comprobatórios da doação;
- A data da doação declarada na ITCMD foi em 30/11/2011, diferentemente da data declarada como recebida em 10/02/2011, da sua DIRPF- Ex.12/Ac.11;
- Durante todo o ano calendário de 2011, o Contribuinte não teve créditos financeiros bancários, que justificassem o recebimento do montante da doação declarada. (fl. 86)

Não obstante a ausência de comprovação da origem, em conjunto com a impugnação a Recorrente se insurge contra as aplicações imputadas pela fiscalização com lastro exclusivo em presunções e apresenta alguns documentos comprobatórios acerca de suas alegações. Isso motivou a solicitação de diligência pela DRJ para que fosse esclarecido o motivo de ter sido considerado apenas os dados constantes das DAAs da Recorrente ao alvedrio de informações acerca da efetiva transferência dos bens ou valorização deles.

A diligência de fls. 352- 380 deixa claro que a autoridade fiscal compreendeu que haveria uma ocultação sistemática de patrimônio, de modo que as DAAs anteriores não mereceriam fé, não sendo um simples erro de fato as declarações preenchidas a menor, isto é, contemplando apenas as remunerações aferidas nos anos calendários anteriores até a transmissão da declaração de 2012, que contemplaria a integralidade do patrimônio acumulado no interregno fiscalizado.

Essa acusação fiscal, com fulcro na compreensão de que a última DAA seria a correta e a origem declarada na DAA anterior continha a variação, levou a autoridade lançadora a sequer apreciar os documentos e alegações apresentados pelo contribuinte, ponto que foi reafirmado pela DRJ.

No entanto, tenho que eventual fraude de IRPF cometida pela Recorrente de forma sistemática e reiterada deveria ter levado a fiscalização a conduzir um trabalho mais profundo, com eventual quebra de sigilo para que o levantamento pudesse ser realizado a contento, inclusive para se chegar à comprovação efetiva das aplicações, dado que estas foram integralmente extraídas das declarações de ajuste.

Como isso não foi feito, caberia à fiscalização (e à DRJ), a justificar ponto a ponto das aplicações mencionadas pela Recorrente para que fossem infirmadas, sobretudo porque o pressuposto da fiscalização foi de que as declarações de ajuste anual anteriores não mereciam fé.

Ora, se as declarações não merecem fé, como elas podem ser o único ponto sobre o qual debruçou o trabalho fiscal para a realização do lançamento? Há aqui uma contradição que chama pela verdade material, ponto que, em alguns dos itens questionados, a autoridade lançadora deixou de analisar em prol da formalidade do preenchimento da DAA.

Este esclarecimento é importante para que seja possível analisar ponto a ponto das aplicações que a Recorrente entende que não foram realizadas no ano calendário 2012, de modo que não poderiam servir de base para o lançamento, quais sejam:

- do saldo patrimonial de R\$ 486.871,00 referente ao imóvel junto à Rua Jorge Americano, Alto da Lapa;
- do saldo patrimonial de R\$ 3.296.653,00 referente a fundo de aplicações em fundos em 31/12/2010, que foi considerado como sendo R\$ 1.157.321,80;
- do saldo patrimonial de R\$ 1.038.636,00, referente ao fundo de aplicações em CDB no banco Bradesco em 31/12/2010, que foi zerado pela fiscalização em evidente má-fé;
- do saldo patrimonial do saldo patrimonial de R\$ 1.320.954,00 referentes a fundos de aplicações em quotas do Banco Itaú em 31/12/2010, que foi zerado pela fiscalização;
- do saldo patrimonial de R\$ 60.000,00 referente ao veículo Toyota Corolla SEG 1.8 Flex, blindado, fabricação 2008, modelo 2009, adquirido em 2008;
- do saldo patrimonial de R\$ 80.000,00 referente a Toyota Hilux SRV4X4, adquirida em 2006;
- do saldo patrimonial de R\$ 170.000,00 referente a Toyota Hilux SRV4X4, fabricação 2010, adquirida em 2010;

Com relação ao saldo patrimonial de R\$ 486.871,00, referente ao imóvel junto à Rua Jorge Americano, Alto da Lapa, o argumento do contribuinte é de que teria sido relativo à

aquisição já integralmente recebida em 30/03/2009 (fls. 248-249), o que teria sido desconsiderado pela fiscalização.

Importa destacar que a fiscalização realizou o lançamento com base nas informações contidas nas declarações de ajuste anual da Recorrente, levando-se em conta recursos e dispêndios e, pela análise da DAA de fl. 18, entendeu que teria havido acréscimo patrimonial à descoberto, dado que o bem foi declarado em 2011 como tendo o valor de R\$ 945.129,17 e, em 2012, foi declarado no importe de R\$ 1.432.000,00.

A fiscalização, após instada a se manifestar sobre este ponto, assim respondeu:

O Contribuinte não apresentou os comprovantes de pagamento da compra deste imóvel, anexando na Impugnação (Doc. 12), os seguintes documentos:

- Escritura Definitiva de Venda e Compra lavrada no 9º Tabelião de Notas da Capital, livro 8767, folhas 323, e,
- Registro no 10º Oficial de Registro de Imóveis da comarca do Estado de São Paulo, matrícula 118.266, ficha 01, R2 de 02/10/2008- Compromisso de compra e venda, e R6 de 14/04/2009- Escritura definitiva de venda e compra lavrada no 9º Tabelião de Notas da Capital, Livro 8767, folhas 323.

Dessa forma, não se conseguiu detalhar ano a ano os pagamentos efetuados na compra deste imóvel, passando-se a analisar os dados declarados na Declaração de Bens e Direitos, do registro desta compra em seu Imposto de Renda-Pessoa Física.

Analisando-se as DIRPF- Declaração de Imposto de Renda- Pessoa Física entregue pelo Contribuinte, desde o Ano Calendário de 2007 (ano do início da declaração da compra do apartamento 161 da Rua Jorge Americano, 301), até o Ano Calendário de 2011 (ano fiscalizado), pode-se observar como foram discriminados a compra do imóvel, ano a ano, na seguinte tabela:

(...)

**Desta tabela pode-se observar um padrão sistemático no preenchimento da Declaração de Bens e Direitos nas DIRPFs desde o Ano Calendário de 2007 até o Ano Calendário de 2011, do apartamento 161 da Rua Jorge Americano, 301, conforme descrito nos subitens a seguir apresentado: (fl. 359)**

### 3.6- Conclusão da análise do Quesito 1.

Concluindo, o que se observa é que há uma evidente discrepância entre os valores declarados em sua Declaração de IRPF- Pessoa Física, com os documentos apresentados na impugnação (doc. 12), em que o Contribuinte adulterou sistematicamente os valores pagos no apartamento 161 da Rua Jorge Americano, 301, nas ultimas 5 (cinco) Declarações de Bens e Direitos da sua DIRPF, **desde o**

**Ano Calendário de 2007 até o ano fiscalizado de 2011**, infringindo nos seguintes itens da legislação tributária: (fl. 361)

É curioso que a própria fiscalização reconhece que havia uma adulteração sistemática das declarações desde o ano calendário 2007, de modo que tinha ciência da existência de aquisição dos bens em período anterior, ponto que reforçaria a necessidade de um trabalho mais aprofundado com relação à efetividade da aplicação no ano calendário 2011 a justificar o acréscimo patrimonial a descoberto.

Veja-se que a Recorrente efetivamente adquiriu o bem imóvel em 30/03/2009 (fl. 248), ocasião em que consta do registro que o importe de R\$ 1.432.000,00 teria sido integralmente recebido em momento anterior (fl. 250). O fato de sistematicamente ter ocultado a variação patrimonial faz com que seja possível a realização do lançamento de ofício com qualificação da penalidade, mas não justifica a fiscalização a ignorar a realidade das aplicações e imputá-las todas em 2011 em decorrência da declaração de ajuste anual da Recorrente.

A fiscalização deveria, à luz da declaração e dos dados obtidos em ação fiscal em desfavor de Nelson, ter buscado apurar a realidade da situação patrimonial da Recorrente, o que não foi realizado com relação ao item em questão. Dessa forma, exatamente pelo motivo de que a declaração da Recorrente não merecia fé, a imputação de acréscimo patrimonial a descoberto com relação a esta aplicação deveria ter sido realizada em 2009, não em 2011 por presunção.

Situação similar pode ser evidenciada com relação ao saldo patrimonial de R\$ 3.296.653,00 referente a fundo de aplicações em fundos em 31/12/2010, que foi considerado como sendo R\$ 1.157.321,80 pois foi assim declarado pela Recorrente (fl. 19).

A autoridade lançadora, após instada a se manifestar sobre este ponto, esclareceu que o saldo de contas e aplicações declarados no ano calendário 2010 seriam inferiores àqueles declarados na DAA, o que levou a fiscalização a afirmar o seguinte:

Por todos os motivos expostos nos itens 4.1 e 4.2, e, com base na legislação descrita no Capítulo 2, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 no Fundo de Aplicação em Fundos no Banco Bradesco Ag. Paulista SP, é o mesmo que o Contribuinte declarou em 31/12/2010 em suas DIRPF Ex.2011/Ac.2010 e Ex. 2012/Ac.2011, de R\$ 1.157.321,80 em 31/12/2010 e de R\$ 4.453.974,80, em 31/12/2011.

Ademais, o saldo da aplicação de CDB junto ao Banco Bradesco se manteve durante o ano calendário 2011, como evidenciado pela fl. 260, no importe de R\$ 1.050.000,00. Por isso, deve ser diminuído o saldo patrimonial de R\$ 1.038.636,00 no entender da Recorrente.

A fiscalização, após instada a se manifestar sobre este ponto, assim respondeu:

Por todos os motivos expostos anteriormente, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 da Conta Corrente do Banco Itaú S.A. Ag. Paulista/SP, é o mesmo que foi declarado pelo Contribuinte em suas Declarações de Imposto de Renda-Pessoa Física Ex.2011/Ac2010 e no Ex.2012/Ac2011, de R\$ 11.364,17 em 31/12/2010, pelos motivos expostos a seguir:

- Foram vários anos (Ano Calendário de 2010 a 2011) em que as Declarações de Bens do IRPF foram entregues para a Receita Federal com erros, visando única e exclusivamente a sonegação de Imposto de Renda- Pessoa Física:
- A Declaração de IRPF preenchida sistematicamente com fraude pelo Contribuinte, não pode ser considerada como um simples “erro de fato”, mas como erro proposital visando a ludibriar o Fisco, o que ensejou a Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721429/2016-33;
- A forma de Lançamento por Homologação, utilizada no nosso ordenamento jurídico, pressupõe o livre arbítrio no preenchimento das Declaração do IRPF, por parte do Contribuinte, e, as informações prestadas pelo Contribuinte é de fundamental importância para a Receita Federal, pois é com base nela que o Fisco bascia as suas pré-análises da regularidade Fiscal das Declarações- IRPF;
- Eventual correção do valor declarado em 31/12/2010 não envolve somente a DIRPF- Ex2012/Ac.2011 (ano fiscalizado), mas também as Declarações anteriores que envolvem as aplicações em CDB do Banco Bradesco S.A. Ag. Paulista/SP, ou seja as do Ex.2011/Ac.2010 e do Ex.2010/Ac.2009;
- O Contribuinte teve todas as oportunidades para retificar as suas Declarações-IRPF, corrigindo o erro cometido nas Declarações de Bens e Direitos das aplicações em CDB do Banco Bradesco S.A. Agencia Paulista/SP, desde o Ano Calendário de 2009 até o Ano Calendário de 2010, mas não o fez: (fl. 368-370)

Por fim, também entende que deve ser diminuído o saldo patrimonial de R\$ 1.320.954,00, do fundo de aplicações no Banco Itaú, conforme demonstrado às fls. 262 da impugnação;

A fiscalização, após instada a se manifestar sobre este ponto, assim respondeu:

Por todos os motivos expostos anteriormente, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 como saldo da Conta Corrente do Banco Itaú S.A. Ag. Paulista/SP, é o mesmo que foi declarado, pelo Contribuinte, em suas Declarações de Imposto de Renda- Pessoa Física Ex.2011/Ac2010 e no Ex.2012/Ac2011, de R\$ 0,00 em 31/12/2010, pelos motivos expostos a seguir:

- Foram vários anos (Ano Calendário de 2010 a 2011) em que as Declarações de Bens do IRPF foram entregues para a Receita Federal com erros, visando única e exclusivamente a sonegação de Imposto de Renda- Pessoa Física:
- A Declaração de IRPF preenchida sistematicamente com fraude pelo Contribuinte, não pode ser considerada como um simples “erro de fato”, mas como erro proposital visando a ludibriar o Fisco, o que ensejou a Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721429/2016-33;
- A forma de Lançamento por Homologação, utilizada no nosso ordenamento jurídico, pressupõe o livre arbítrio no preenchimento da Declaração do IRPF, por parte do Contribuinte, e, as informações prestadas pelo Contribuinte é de fundamental importância para a Receita Federal, pois é com base nela que o Fisco baseia as suas pré-análises da regularidade Fiscal das Declarações- IRPF;
- Eventual correção do valor declarado em 31/12/2010 não envolve somente a DIRPF- Ex2012/Ac.2011 (ano fiscalizado), mas também as Declarações anteriores que envolvem o saldo da Conta Corrente do Banco Itaú S.A. Ag. Paulista/SP, ou seja as do Ex.2011/Ac.2010 e do Ex.2010/Ac.2009;
- O Contribuinte teve todas as oportunidades para retificar as suas Declarações-IRPF, corrigindo o erro cometido nas Declarações de Bens e Direitos da Conta Corrente do Banco Itaú S.A. Agencia Paulista/SP, desde o Ano Calendário de 2009 até o Ano Calendário de 2010, mas não o fez: (fl. 372)

Neste particular, como mencionado anteriormente com fulcro no entendimento adotado pela CSRF, apenas os saldos de aplicações financeiras declarados em DAA são aproveitados para fins de fluxo patrimonial elaborado no acréscimo patrimonial a descoberto. Isso, pois o saldo positivo considera-se consumido no final do ano calendário, o que é reiterado pelo acórdão nº 2401-012.302, conforme ementa e trecho de voto abaixo colacionados:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2009, 2010

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APD. SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE CONDICIONADO À DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ANO ANTERIOR.

Na apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, o saldo positivo apurado em fluxo de caixa para 31 de dezembro somente poderá ser aproveitado como origem no fluxo de caixa do ano subsequente se respaldado pela Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual, pois o saldo positivo no fluxo de caixa em 31 de dezembro pode significar o consumo da renda no próprio ano-calendário em que gerada, sendo ônus do contribuinte a prova de que efetivamente dispunha, no início do exercício financeiro subsequente, de recursos financeiros e de que deveria ter declarado essa disponibilidade como a integrar seus bens e direitos em 31 de dezembro.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Constitui variação patrimonial não comprovada, e, como tal tributada mensalmente, o valor correspondente aos recursos aplicados pelo contribuinte, sem respaldo em rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração.

**EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO. MÚTUO.**

A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo, não registrado, e a informação na declaração de bens do beneficiário.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

(...)

Correta, neste ponto, o entendimento da DRJ. Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, o saldo positivo apurado em fluxo de caixa para 31 de dezembro somente poderá ser aproveitado como origem no fluxo de caixa do ano subsequente se respaldado pela Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Ajuste Anual, pois **o saldo positivo no fluxo de caixa em 31 de dezembro pode significar o consumo da renda no próprio ano-calendário em que gerada**, sendo ônus do contribuinte a prova de que efetivamente dispunha, no início do exercício financeiro subsequente, da disponibilidade de recursos e de que deveria ter declarado essa disponibilidade como a integrar seus bens e direitos em 31 de dezembro.

(Acórdão nº 2401-012.302, Processo nº 10580.725934/2014-31, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, sessão de 08 de setembro de 2025, Relatora Elisa Santos Coelho Sarto)

Dessa forma, entendo pela improcedência das considerações dos saldos das aplicações em patamar diverso daquele declarado como detido pela Recorrente em sua DAA, como entendeu a DRJ.

Alega também ter adquirido um veículo Toyota Corolla no ano e 2008 por R\$ 82.000,00, conforme comprovado à fl. 265, da impugnação, de modo que o veículo não poderia constar como aplicação do ano calendário 2011. A fiscalização imputou o importe de R\$ 60.000,00 por ter sido o valor declarado pela Recorrente relativo ao valor deste bem em sua DAA.

De fato, a Recorrente apresentou à fl. 265-266 a nota fiscal de aquisição de um Toyota Corolla no importe de R\$ 82.000,00, datada de 2008, bem como documento do veículo

emitido em seu nome em 04/12/2009, tendo no campo de observação do documento “Sem reserva”, além de informações acerca da blindagem do veículo.

A fiscalização, após instada a se manifestar sobre este ponto, assim se manifestou:

#### 7.1- Documentos apresentados na impugnação:

Não foi apresentado nenhum comprovante de pagamento, efetuado durante o ano de 2008 pela compra do veículo citado, não se podendo deduzir o quanto foi pago durante este ano. A única conclusão que se pode chegar, sobre o pagamento efetuado durante os anos de 2008 e 2009, em função dos documentos apresentados (doc. 16), como a Nota Fiscal de Compra e a cópia do Certificado de Registro de Veículo, é de que em 04/12/2009 o veículo se encontrava totalmente quitado com a observação “SEM RESERVA” no Certificado de Registro de Veículo.

(...)

Por todos os motivos expostos anteriormente, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 como valor do veículo Toyota Corolla SEG 1,8 Flex, blindado, fabricação 2008, modelo 2009, é o mesmo que foi declarado pelo Contribuinte, em suas Declarações de Imposto de Renda- Pessoa Física Ex.2011/Ac2010 e no Ex.2012/Ac2011, de R\$ 0,00 em 31/12/2010, pelos motivos expostos a seguir:

- Foram vários os Anos (Ano Calendário de 2010 a 2011) em que as Declarações de Bens do IRPF foram entregues para a Receita Federal com erros, visando única e exclusivamente a sonegação de Imposto de Renda- Pessoa Física;
- A Declaração de IRPF preenchida sistematicamente com fraude pelo Contribuinte, não pode ser considerada como um simples “erro de fato”, mas como erro proposital visando a ludibriar o Fisco, o que ensejou a Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721429/2016-33;
- A forma de Lançamento por Homologação, utilizada no nosso ordenamento jurídico, pressupõe o livre arbítrio no preenchimento de Declaração do IRPF, por parte do Contribuinte, e, e as informações prestadas pelo Contribuinte é de fundamental importância para a Receita Federal, pois é com base nela que o Fisco baseia as suas pré-análises da regularidade Fiscal das Declarações-IRPF;
- Eventual correção do valor declarado em 31/12/2010 não envolve somente a DIRPF- Ex2012/Ac2011 (ano fiscalizado), mas também as Declarações anteriores, ou seja dos Ex.2011/Ac.2010;
- O Contribuinte teve todas as oportunidades para retificar as suas Declarações-IRPF, corrigindo o erro cometido nas Declarações de Bens e Direitos do veículo Toyota Corolla SEG 1,8 Flex, blindado, desde o Ano Calendário de 2009 até o Ano Calendário de 2010, mas não o fez; (fl. 373-375)

Veja-se que, neste caso, a própria fiscalização reconhece que houve integral quitação do bem em 2009, embora mantenha o lançamento por entender que seria necessária a retificação da declaração. Neste particular, entendo que a aplicação foi comprovadamente realizada em outro ano calendário, de modo que deve ser reconhecida a procedência com relação à exclusão desta parcela.

Alega também ter adquirido o veículo Toyota Hilux SRV4X4, adquirida em 2006 (fl. 269), de modo que deve ser também excluído este veículo do saldo patrimonial de aplicações, no importe de R\$ 80.000,00.

#### 8.1- Documentos apresentados na Impugnação:

Contribuinte alega que o veículo TOYOTA HILUX SW4 ano de fabricação 2006, Ano modelo 2007, foi pago durante anos anteriores a de 2011 (ano fiscalizado), porém, não apresentou nenhum comprovante de pagamento. Apenas pode-se inferir que, na data de 31/10/2006, este veículo estava totalmente quitado, com base no Certificado de Registro de Veículo, com a mensagem “SEM RESERVA”.

(...)

Por todos os motivos expostos anteriormente, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 como valor do veículo Toyota Hilux SRV4X4 diesel, fabricação 2006, modelo 2007, é o mesmo que foi declarado, pelo Contribuinte, em suas Declarações de Imposto de Renda- Pessoa Física Ex.2011/Ac2010 e no Ex.2012/Ac2011, de R\$ 0,00 em 31/12/2010, pelos motivos expostos a seguir:

- Foram vários anos (Ano Calendário de 2007 a 2011) em que as Declarações de Bens do IRPF foram entregues para a Receita Federal com erros, visando única e exclusivamente a sonegação de Imposto de Renda- Pessoa Física;
- A Declaração de IRPF preenchida sistematicamente com fraude pelo Contribuinte, não pode ser considerada como um simples “erro de fato”, mas como erro proposital visando a ludibriar o Fisco, o que ensejou a Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721429/2016-33;
- A forma de Lançamento por Homologação, utilizada no nosso ordenamento jurídico, pressupõe o livre arbítrio no preenchimento da Declaração do IRPF, por parte do Contribuinte, e, e as informações prestadas pelo Contribuinte é de fundamental importância para a Receita Federal, pois é com base nela que o Fisco baseia as suas pré-análises da regularidade Fiscal das Declarações-IRPF;
- Eventual correção do valor declarado em 31/12/2010 não envolve somente a DIRPF- Ex2012/Ac2011 (ano fiscalizado), mas também as Declarações anteriores, ou seja as do Ex.2008/Ac.2007, Ex.2009/Ac.2008, Ex.2010/Ac.2009 e do Ex.2011/Ac.2010;
- O Contribuinte teve todas as oportunidades para retificar as suas Declarações-IRPF, corrigindo o erro cometido nas Declarações de Bens e Direitos do veículo

Toyota Hilux SRV4X4 diesel, desde o Ano Calendário de 2007 até o Ano Calendário de 2010, mas não o fez;

Direitos do veículo Toyota Hilux SRV4X4 diesel, desde o Ano Calendário de 2007 até o Ano Calendário de 2010, mas não o fez; (fls. 376-378)

Veja-se que, neste caso, a própria fiscalização reconhece que houve integral quitação do bem em 2007, embora mantenha o lançamento por entender que seria necessária a retificação da declaração. Neste particular, entendo que a aplicação foi comprovadamente realizada em outro ano calendário, de modo que deve ser reconhecida a procedência com relação à exclusão desta parcela.

Por fim, alega que adquiriu em 2010 o veículo Toyota Hilux SRV4X4, fabricação 2010 (fl. 271-272), de modo que deve ser retirado também o importe de R\$ 170.000,00 do saldo patrimonial.

#### 9.1- Documentos apresentados na Impugnação:

Contribuinte alega que o veículo TOYOTA HILUX SRV4X4 diesel, ano de fabricação 2010, Ano modelo 2010, foi pago durante anos anteriores a de 2010 (ano fiscalizado), porém, não apresentou nenhum comprovante de pagamento. Apenas pode-se inferir que na data de 05/08/2010 este veículo estava totalmente quitado, com base no Certificado de Registro de Veículo, com a mensagem “SEM RESERVA”.

(...)

Por todos os motivos expostos anteriormente, o valor correto a ser declarado em 31.12.2010 como valor do veículo Toyota Hilux SRV4X4 diesel, fabricado em 2010, modelo 2010, é o mesmo que foi declarado, pelo Contribuinte, em suas Declarações de Imposto de Renda- Pessoa Física Ex.2011/Ac2010 e no Ex.2012/Ac2011, de R\$ 0,00 em 31/12/2010, pelas razões expostas a seguir:

- Foram vários anos (Ano Calendário de 2010 a 2011) em que as Declarações de Bens do IRPF foram entregues para a Receita Federal com erros, visando única e exclusivamente a sonegação de Imposto de Renda- Pessoa Física;
- A Declaração de IRPF preenchida sistematicamente com fraude pelo Contribuinte, não pode ser considerada como um simples “erro de fato”, mas como erro proposital visando a ludibriar o Fisco, o que ensejou a Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721429/2016-33;
- A forma de Lançamento por Homologação, utilizada no nosso ordenamento jurídico, pressupõe o livre arbítrio no preenchimento da Declaração do IRPF, por parte do Contribuinte, e, e as informações prestadas pelo Contribuinte é de

fundamental importância para a Receita Federal, pois é com base nela que o Fisco baseia as suas pré-análises da regularidade Fiscal das Declarações-IRPF;

- Eventual correção do valor declarado em 31/12/2010 não envolve somente a DIRPF- Ex2012/Ac.2011 (ano fiscalizado), mas também a Declaração anterior, ou seja a do Ex.2011/Ac.2010;
- O Contribuinte teve todas as oportunidades para retificar as suas Declarações-IRPF, corrigindo o erro cometido nas Declarações de Bens e Direitos do veículo Toyota Hilux SRV4X4 diesel, desde o Ano Calendário de 2010 até o Ano Calendário de 2011, mas não o fez; (fls. 378-380)

Veja-se que, neste caso, a própria fiscalização reconhece que houve integral quitação do bem em 2010, embora mantenha o lançamento por entender que seria necessária a retificação da declaração. Neste particular, entendo que a aplicação foi comprovadamente realizada em outro ano calendário, de modo que deve ser reconhecida a procedência com relação à exclusão desta.

Em síntese, tem-se o reconhecimento da procedência parcial do pleito recursal com relação às seguintes aplicações que comprovadamente foram realizadas em outro ano calendário: do saldo patrimonial de R\$ 486.871,00 referente ao imóvel junto à Rua Jorge Americano, Alto da Lapa; do saldo patrimonial de R\$ 60.000,00 referente ao veículo Toyota Corolla SEG 1.8 Flex, blindado, fabricação 2008, modelo 2009, adquirido em 2008; do saldo patrimonial de R\$ 80.000,00 referente a Toyota Hilux SRV4X4, adquirida em 2006; do saldo patrimonial de R\$ 170.000,00 referente a Toyota Hilux SRV4X4, fabricação 2010, adquirida em 2010.

As parcelas acima somadas perfazem o importe de R\$ 796.871,00.

### **Multa qualificada**

Embora a Recorrente alegue que não houve conduta apta a ensejar a qualificação da penalidade, isso não reflete a realidade.

Ressalto que a acusação fiscal é singela e não trouxe diversos dos elementos que surgiram em momento subsequente quando da realização de diligência, em que a autoridade lançadora esclarece que em diversos anos calendários anteriores houve “maquiagem” das aplicações para refletir as aquisições, questão que veio a ser “regularizada” quando da transmissão da declaração do exercício de 2012.

Não obstante, como o ponto central das alegações da Recorrente em fase de fiscalização se relacionavam às doações recebidas de Nelson Cortonesi Maramaldo, bem destacou que foram realizados atos após a perda da espontaneidade para dar aparência de regularidade à situação, nos termos abaixo:

Dessa forma, não será aceita por esta fiscalização a doação declarada como recebida em sua DIRPF-Ex.2012/Ac.2011, pelos seguintes motivos:

- Não foi apresentado documentos hábeis e idôneos que comprovassem o efetivo recebimento da doação de R\$ 5.946.000,00 (cinco milhões e novecentos e quarenta e seis mil Reais);
- Contribuinte declarou a ITCMD - Declaração de doação na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, apenas em 24/10/2016, somente após ser intimado por esta fiscalização para apresentar os documentos comprobatórios da doação;
- A data da doação declarada na ITCMD foi em 30/11/2011, diferentemente da data declarada como recebida em 10/02/2011, da sua DIRPF- Ex.12/Ac.11;
- Durante todo o ano calendário de 2011, o Contribuinte não teve créditos financeiros bancários, que justificassem o recebimento do montante da doação declarada.

**Por todos estes motivos, esta fiscalização considera esta doação não foi efetivamente recebida, sendo portanto considerada nula, para o cálculo da "VARIAÇÃO PATRIMONIAL" dos Bens e Direitos, com os Rendimentos Recebidos, declarados em sua Declaração de Ex.2012/Ac.2011.**

Além do mais o Contribuinte trabalha para a Empresa NM ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 51.594.959/0001-22, como assalariado, na qual o "pretenso" doador é um dos sócios, o Sr. LUIZ FERNANDO NAVE MARMALDO, CPF 083.287.078-10, conforme pode-se observar no "Comprovante de Rendimentos pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte (Ano Calendário 2011)" e "DIPJ/2012-Ac.2011", da Empresa NM ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 51.594.959/0001-22.

Por todos estes fatos descritos anteriormente, esta fiscalização considerará como não recebida a doação de R\$ 5.946.000,00 (cinco milhões, novecentos e quarenta e seis mil Reais) no ano de 2011, zerando portanto este recurso no cálculo da "VARIAÇÃO PATRIMONIAL". (fl. 86-87)

Veja-se, portanto, que o lançamento decorreu da desqualificação dos efeitos do negócio jurídico doação, inclusive com imputação de prática de atos simulados para dar aparência de regularidade após a perda da espontaneidade.

Não obstante, não há um capítulo específico no auto de infração em que é detalhada a conduta praticada à luz dos dispositivos legais que autorizam sua aplicação neste caso específico, seja pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Ausente essa subsunção, torna-se necessária a desqualificação da multa de ofício, que deve ser aplicada no patamar de 75%, o que leva à procedência deste capítulo recursal.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar parcial provimento para excluir do saldo patrimonial o importe de R\$ 796.871,00 e desqualificar a multa de ofício, que deve ser aplicada no patamar de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**