



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.721369/2016-59
ACÓRDÃO	2202-011.949 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO PRADO TRIVILLIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

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 ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento o montante de R\$ 430.281,00, e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente IRPF com relação ao ano calendário 2011 ante a constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, mediante aplicação de multa qualificada de 150%.

Após a oposição de impugnação em que a parte Recorrente se defendeu com relação à origem dos recursos, que seriam provenientes de mútuo, além da ausência de comprovação por parte da fiscalização de que algumas aplicações não ocorreram no ano calendário autuado, dentre outras alegações de mérito.

Considerando as alegações da Recorrente, os autos foram convertidos em diligência para que fosse validada as alegações trazidas pela defesa, o que foi respondido pela fiscalização.

Sobreveio o acórdão nº 03-46.875, proferido pela 1ª Turma da DRJ/BSB (fl. 544-594), 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.

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.

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 prevista em Lei.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 25/06/2019 (fl. 600), a parte Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 24/07/2019 (fls. 603-643), 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 e que foi comprovada parcialmente a origem das aplicações;
- Houve erro na apuração da variação patrimonial que demanda aprofundamento, notadamente com relação aos seguintes pontos:
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 397.546,00 com relação aos depósitos em espécie que foram recebidos em doação;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 893.807,00 com relação às salas comerciais 1001 a 1010 que foram adquiridos com pagamento realizado pelo doador;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 685.000,00 relativo a repasse em numerário em espécie;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 549.312,00 relativo a aplicações financeiras e contas correntes que tiveram aumento de fato de R\$ 549.312,00 relativo a numerário cedido pelo doador;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 105.000,00 relativo à compra do Veículo Santa Fé 3.5 GLS pago pelo doador;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 211.151,00 relativo às salas comerciais 1.302, 1303, 1304, situadas junto à Av. Imperatriz Leopoldina, 957, São Paulo, em que parte das parcelas foram quitadas pela Recorrente com recursos próprios e parte com

recursos da mutuante, além de ter sido incluído na competência de 2011 boletos referentes ao ano de 2012 no importe de R\$ 22.141,74

- Os erros de preenchimento da DIRPF devem ser retificados ante à comprovação da verdade material que lastreia o acréscimo patrimonial da Recorrente, notadamente com relação ao:
 - Apartamento adquirido junto à Rua Fabia, 191, no importe de R\$ 430.281,00, dado que a Recorrente teria realizado os pagamentos em período pretérito, mas declarou os bens somente após registro, além de ter incorrido em despesas com benfeitorias;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 10.325,00 relativo ao saldo da conta corrente que foi preenchido equivocadamente no ano calendário anterior ao autuado, o que seria comprovado pelo extrato apresentado;
 - Aumento do saldo patrimonial de R\$ 209,00 para R\$ 860.037,04, que seria o valor efetivamente disponível na conta vinculada ao banco Itaú;
 - Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 1.212.076,00, relativo aos rendimentos que foram efetivamente auferidos ao longo do ano no importe de mais de R\$ 2,5M;
- 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 que seja aplicada a redução da multa qualificada ao patamar de 100% (fl. 647).

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 e reduzir o saldo apurado com relação a itens específicos por ela listados, bem como corrigidos os erros de declaração prestadas em suas declarações.

Ademais, chamo atenção ao fato de que esta turma já julgou o processo nº 10437.721368/2016-12, acórdão nº 2202-011840, referente à mesma ação fiscal e, cujos Recursos Voluntários são subscritos por mesmo procurador e possuem razões similares, adiantando que o desfecho adotado aqui é o mesmo do que já veio ao ser decidido por esta turma.

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 conterà 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 (depósito), a fiscalização infira a ocorrência do signo de riqueza (renda). Disso é dizer que o depósito 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. 369-370)

A Unidade de origem esclareceu que a Recorrente deixou de declarar sistematicamente os bens detidos ao longo de diversos ano calendário, como se verifica do ano de

2010 e 2011 e, mesmo tendo tipo 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, e, com base na legislação do capítulo 2, 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/Ano-cal.2010 e Ex.2012/AC2011, de R\$ 208,94 em 31/12/2010, pelos motivos abaixo 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, e em execução da Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721430/2016-68;
- 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- Ex.2012/Ac.2011 (ano fiscalizado), mas também as Declarações anteriores que envolvem a 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. 437-438)

A Recorrente foi cientificada do retorno da diligência (fl. 439) 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. 453-461). 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 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.

Não comprovados que os recursos foram devidamente tributados de acordo com sua origem, deve ser mantida 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 não 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.

A formalização foi realizada após o início da ação fiscal, quando já não havia mais espontaneidade para que tais documentos sejam considerados válidos para elidir a acusação.

Ainda, com base no precedente invocado acima, há necessidade de que se comprove a efetiva transferência dos recursos para a comprovação dos mútuos, 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, 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. (fl. 588-589)

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 Egenharia e Construções Ltda.

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\$ 2.935.000,00 (dois milhões e novecentos e trinta e cinco 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 julho/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 que esta doação não foi efetivamente recebida, sendo portanto considerada nula, para o cálculo de “VARIAÇÃO PATRIMONIAL” dos Bens e Direitos, com os Rendimentos Recebidos, declarados em sua Declaração de Ajuste Anual 2012/Ac.2011.

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. 421-438 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 2011, de modo que não poderiam servir de base para o lançamento.

A Recorrente lista às fls. 636-640 quatro aplicações teriam sido consideradas incorretamente no ano calendário autuado, notadamente as seguintes:

- Diminuição do saldo patrimonial de R\$ 22.141,74 relativo às salas comerciais 1.302, 1303, 1304, situadas junto à Av. Imperatriz Leopoldina, 957, São Paulo, em que parte das parcelas teriam sido supostamente quitadas em 2012;
- Saldo patrimonial de R\$ 430.281,00, referente ao imóvel situado na Rua Fabia, que teria sido integralmente quitado entre 06/2007 e 05/2010;
- Diminuição do saldo de R\$ 10.325,00, por ser possível constatar o valor em conta em 31/12/2010 pelo extrato bancário apresentado;

- Aumento do saldo patrimonial de R\$ 209,00, por ser valor disponível em conta em 31/12/2010 conforme extrato bancário;
- Diminuição do saldo de R\$ 1.212.076,00, por se tratar de aplicação financeira que teve um aumento decorrente de valorização, refletida no lançamento realizado em DAA.

Com relação ao primeiro ponto, em que supostamente teriam sido incluídas aplicações pagas no ano calendário 2012 referente aos boletos de fls. 290-292, verifica-se que não é possível identificar pelos elementos da autenticação mecânica apresentada que as quitações teriam ocorrido após o ano calendário 2011.

Isso, pois, embora os boletos tenham sido expedidos em 15/12/2011 com vencimento em 15/01/2012, não há comprovação de que os pagamentos tenham sido realizados após o encerramento do ano calendário, o que impede que seja reconhecida a pretensão recursal sobre estas parcelas.

Com relação à aplicação relativa ao imóvel situado na Rua Fabia, o argumento é de que já teria sido integralmente quitado em ano calendário anterior, de modo que não poderia ser considerado na apuração como aplicação do ano calendário de 2011.

Sobre este ponto, a diligência apenas analisou o que havia sido declarado em DAA, deixando de se manifestar sobre a efetividade das aplicações nos anos calendários anteriores.

É curioso que a própria fiscalização reconhece que havia uma adulteração sistemática das declarações desde o ano calendário 2007 (fl. 427), 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 imputado neste ano calendário especificamente.

Veja-se que na escritura de compra e venda de fls. 326-329, consta a informação de que houve quitação integral do imóvel e cancelamento da hipoteca em 19/08/2010, o que comprova que a aplicação não se deu no ano-calendário 2011, mas sim em anos calendários anteriores, o que afasta a presunção de acréscimo patrimonial a descoberto com relação a esta aplicação.

Situação similar poderia ser evidenciada com relação ao saldo patrimonial e à aplicação financeira, embora o tratamento jurídico desta parcela não seja o mesmo, como se depreende da jurisprudência administrativa.

Isso, pois 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 devido pela Recorrente em sua DAA, como entendeu a DRJ, dado que apenas os saldos declarados são considerados não consumidos.

Considerando que apenas restou comprovada a aplicação em ano calendário distinto com relação ao imóvel junto à Rua Fábria, apenas as aplicações relativas a esta aquisição devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento.

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:

Por todos os motivos expostos anteriormente, e, com base na legislação do capítulo 2, 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/Ano-cal.2010 e Ex.2012/AC2011, de R\$ 208,94 em 31/12/2010, pelos motivos abaixo 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, e em execução da Representação Fiscal para fins penais no processo 10437.721430/2016-68;
- 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- Ex.2012/Ac.2011 (ano fiscalizado), mas também as Declarações anteriores que envolvem a 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 (...), desde o Ano Calendário de 2009 até o Ano Calendário de 2010, mas não o fez (fl. 437-438)

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 da base de cálculo do lançamento o importe de R\$ 430.281,00, e desqualificar a multa de ofício, que deve ser aplicada no patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura