



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720024/2017-43
ACÓRDÃO	2402-013.345 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NELSON RODRIGUES FONTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

DECADÊNCIA

Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Estabelecida a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

DOAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO.

A alegação de recebimento de doação em dinheiro deve vir acompanhada de provas inequívocas da ocorrência da operação, com a comprovação da efetiva transferência do numerário.

DOAÇÕES EM DINHEIRO. PAGAMENTO DE ITCMD.

O fato de o contribuinte ter pago o imposto de transmissão causa mortis e doação, de competência estadual, não comprova que houve a efetiva transferência de recursos do doador para o donatário, pois o imposto de

transmissão sobre doações é cobrado apenas com base na declaração do sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. OCORRÊNCIA.

Em restando demonstrada conduta dolosa mantém-se a qualificação da multa de ofício. Destaque-se, que, à época dos fatos, a multa de ofício de 150% era aplicável sempre que restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske (relator) e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que deram parcial provimento em maior extensão, afastando a qualificação de referida multa, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10803.720024/2017-43, em face do acórdão nº 10-62.477, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 401 a 409 e 414 a 436) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2011 e 2012 nº qual foi apurado imposto no valor de R\$ 69.931,51, acrescido da multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora, em decorrência de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Do Termo de Verificação do Procedimento Fiscal extraem-se os fundamentos da atuação.

1. A fiscalização, com base nas informações consignadas nas Declarações de Ajuste Anual - AC 2011 e 2012 do contribuinte, nas informações prestadas pelo contribuinte, mais as prestadas por terceiros atendendo a intimações, e ainda nas obtidas nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, produziu os demonstrativos denominados de "Demonstrativo de Variação Patrimonial -Fluxo Financeiro Mensal -AC 2011 e 2012".

2. Em 21/11/2017 o sujeito passivo, em atendimento a intimação lavrada pela fiscalização em 25/10/2017, apresentou manifestação sobre os valores apurados relacionados ao acréscimo patrimonial a descoberto nos anos calendários de 2011 e 2012. **A manifestação apresentada pelo sujeito passivo tem como pilar para justificar o acréscimo a pretensa doação da quantia de R\$ 489.694,66 que teria sido efetuada para o sujeito passivo por Sidnei Luis Nunes da Rocha, doação esta que conforme os fatos apurados, firma a convicção da sua não existência, considerando ser impossível a aceitação desses valores como origens de recursos para o fiscalizado.**

3. **Foi aplicada a multa qualificada** prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 por entender a fiscalização que restou configurada e caracterizada a atitude dolosa neste procedimento fiscal, com a presença de elementos que firmam a convicção de ocorrência de fraude fiscal praticada pelo sujeito passivo.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011,2012

DECADÊNCIA . Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL. Estabelecida a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

DOAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO. A alegação de recebimento de doação em dinheiro deve vir acompanhada de provas inequívocas da ocorrência da operação, com a comprovação da efetiva transferência do numerário.

DOAÇÕES EM DINHEIRO. PAGAMENTO DE ITCMD. O fato de o contribuinte ter pago o imposto de transmissão causa mortis e doação, de competência estadual, não comprova que houve a efetiva transferência de recursos do doador para o donatário, pois o imposto de transmissão sobre doações é cobrado apenas com base na declaração do sujeito passivo.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. REGULARIDADE. É regular a emissão de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), quando o contribuinte realizar gastos ou investimentos em valores superiores à renda disponível e/ou, quando regularmente intimado, não fornecer as informações sobre sua movimentação financeira.

MULTA QUALIFICADA. A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) decadência do lançamento; 2) Improcedência da autuação; 3) ausência de dolo que justifique a aplicação de multa qualificada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

1. DA DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE AO ANO DE 2011

Sustenta o recorrente a ocorrência de decadência do lançamento uma vez que, tendo sido notificado em 01.12.2017, referente a Fatos Geradores de 2011 e 2012 e, com isso, estaria decadente o ano de 2011.

A discussão cinge-se, de forma objetiva, à aplicação do art. 173, I ou do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, tendo entendido tanto a fiscalização, quanto a DRJ, pela ocorrência de conduta dolosa, o que atrairia a aplicação do art. 173, I.

No que tange a conduta dolosa, a autoridade lançadora assim fundamentou:

- DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – 150%

Impõem-se a fiscalização a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, visto restar configurada e caracterizada a atitude dolosa neste procedimento fiscal, com a presença de elementos que firmam a convicção da fiscalização da ocorrência de fraude fiscal praticada pelo sujeito passivo NELSON RODRIGUES FONTES.

Percebe-se, do relatório fiscal, a ausência de um conduta dolosa específica, **distinta** da própria prática de omissão de rendimentos.

A Súmula CARF 14 assim dispõe sobre a mesma matéria:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Assim sendo, em não constando do lançamento a devida qualificação de conduta dolosa específica, que não se confunda com a mera omissão de rendimentos, entendo por não comprovado e demonstrado o dolo do contribuinte.

Desta forma, deve ser aplicado o previsto no art. 150, §4º do CTN para cálculo do prazo decadencial.

Com isso, em se iniciando a contagem do prazo decadencial em 01.01.2012, referente às omissões de rendimentos de 2011, resta decaído o direito de lançar em 31.12.2016.

Em tendo sido a notificação do lançamento realizada em 01.12.2017, deve ser reconhecida a decadência do lançamento referente ao ano de 2011.

2. DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Sustenta o recorrente a improcedência da autuação, afirmando que o valor de R\$489.694,66 recebido em espécie, refere-se à doação realizada por Sidnei Luis Nunes da Rocha.

Afirma ter firmado contrato de doação e pago o respectivo ITMCD porém em momento algum do processo administrativo comprova o efetivo recebimento dos valores em espécie ou a destinação do mesmo.

Assim, estando minha convicção de acordo com a decisão recorrida quanto ao mérito, mantenho a mesma:

O acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, como definido art. 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada nº Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda(RIR/1999), art. 55, XIII, e arts. 806 e 807:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º);

(...)

XIII – as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

(...)

“Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio. (Lei nº 4.069/1962, art. 51, § 1º).” “Art.807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte”.

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

Ou seja, a evolução patrimonial do contribuinte é apurada a partir do confronto mensal das mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos. Caso, nesse confronto, seja constatada a existência de acréscimo patrimonial a descoberto,

presume-se a ocorrência da omissão de rendimentos, até prova em contrário, a cargo do contribuinte.

Trata-se de uma presunção legal e, portanto, cabe à fiscalização comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

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

O acréscimo patrimonial a descoberto foi apurado por meio das planilhas de fls. 433 a 436, parte integrante do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal.

O contribuinte, em sua impugnação, primeiramente argumenta que os valores apurados pelo ESCOR e pelo GEFIS diferem substancialmente. A alegação é genérica sem apontar os motivos de discordância das planilhas apresentadas pela fiscalização e sem apresentar comprovação.

Afirma também o impugnante que durante os anos de 2007 a 2015, recebeu de Sidnei Luís Nunes o valor de R\$ 489.694,66, por meio de pagamentos em espécie de contas pessoais. Esclarece que esta doação foi formalizada em fevereiro de 2016, por meio de Instrumento Particular de Doação devidamente registrado junto ao 3º Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Capital, tendo sido efetuado o recolhimento do ITCMD e informado na DIRPF 2017 como rendimento isento e não tributável.

Ocorre que o comprovante de pagamento (fls. 480 a 484) de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), não implica a comprovação da efetiva transferência da quantia de R\$ 489.694,96 que o impugnante alega ter recebido a título de doação efetuada por Sidnei Luis Nunes (CPF n.º 652.432.345-91).

É que para efeito de cobrança do ITCMD, de competência estadual, basta a simples declaração da doação feita pelo donatário, já para efeito da legislação do imposto de renda, o declarante deve comprovar a efetiva transferência do recurso que alega ter sido doado.

O imposto de transmissão sobre doações é cobrado apenas com base na declaração do sujeito passivo, ao passo que, para efeito de fiscalização do imposto de renda apurado na declaração de ajuste, o contribuinte deve comprovar o que foi declarado, e isto, no caso dos autos, o impugnante não logrou fazer.

Analisando o Instrumento Particular de Doação, datado de 15 de fevereiro de 2016, fls. 476 a 479, verifica-se que Sidnei Luiz Nunes da Rocha declara ter doado ao contribuinte a quantia de R\$489.694,66 em dinheiro, no período de 2007 a 2015.

Apesar de não haver óbice legal à realização de doações em espécie, embora não seja usual que transações envolvendo valores expressivos sejam feitos desse modo, fica mais difícil a comprovação da transferência do numerário. As transações feitas em moeda corrente têm exatamente como falha a falta de documentação hábil e idônea que as ampare.

Portanto, não tendo o autuado trazido a prova do efetivo recebimento dos recursos, não é possível considerar a doação para efeito de comprovação do acréscimo patrimonial.

Desta forma, em não tendo sido comprovado o recebimento dos valores em espécie, mantém-se o lançamento.

3. DA MULTA QUALIFICADA

Sustenta o recorrente a não configuração de fraude para fins de qualificação da multa de ofício.

Conforme já analisado quando do tópico da decadência, não consta do relatório fiscal uma descrição de conduta dolosa capaz de justificar tanto a aplicação da decadência pelo art. 173, I, quando a qualificação da multa de ofício para 150%.

Com isso, em não havendo uma descrição de conduta dolosa específica, entendo por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a aplicação de multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto para acolher a preliminar de decadência do ano de 2011 e, no mérito, dar parcial provimento para afastar a aplicação da multa qualificada.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, redator designado

Em que pese meu enorme respeito aos apontamentos trazidos pelo relator no voto do presente acórdão, ousou discordar, em especial no que tange à análise referente à qualificação da multa aplicada, que impacta, por consequência, na determinação do prazo decadencial

Vejamos.

O acórdão recorrido traz a seguinte análise acerca da qualificação da multa imposta ao recorrente:

A multa qualificada deve ser aplicada quando restar caracterizado o propósito deliberado do contribuinte de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, a fiscalização aplicou a multa qualificada por restar configurada e caracterizada a atitude dolosa, com a presença de elementos que firmaram a convicção de ocorrência de fraude fiscal praticada pelo contribuinte.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. O conceito de fraude é amplo, mas sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública.

No presente caso, para justificar o acréscimo patrimonial a descoberto, o contribuinte alegou uma doação em espécie, apresentando Instrumento Particular de Doação registrado junto ao 3º Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Capital, datado de fevereiro de 2016, quando já respondia a um processo administrativo disciplinar. Como bem evidenciado pela fiscalização, no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, os fatos apurados firmam a convicção de que a doação foi inexistente, não havendo qualquer prova de sua efetividade.

A doação foi alegada com o objetivo de prestar informação falsa para evitar que o Fisco constataste acréscimo patrimonial a descoberto e, com isso, suprimir ou reduzir o imposto devido. A Súmula CARF nº 14, citada pelo impugnante, não se aplica ao caso, pois como demonstrado, não se trata de simples omissão de rendimentos.

Revisitando o relatório fiscal, em especial dos itens 13 a 17 e 31, onde, uma vez constatada a variação patrimonial a descoberto, aponta claramente a autoridade fiscal a prática de simulação para a doação utilizada com o objetivo de mascarar e justificar a distorção constatada em sede de fiscalização.

Da leitura dos documentos de impugnação e do recurso trazido à baila, não observo senão tese argumentativa, a meu ver escorreitamente afastada pelo julgador de piso, fazendo clara distinção entre o fato em julgamento com a aplicação da Súmula CARF 14, afastada pelo julgador de piso.

Notadamente, o conjunto probatório trazido aos autos, no entendimento deste conselheiro, demonstra claramente que, na ausência de elementos probatórios válidos, utilizou-se da estruturação de doação para narrar o fato de forma a atender a necessidade do recorrente. O enfrentamento desta linha, tanto pela autoridade lançadora quanto em sede de análise da impugnação, a meu ver, não merecer qualquer reparo.

Assim, reconhecida a motivação da qualificação apontada, passo à análise da preliminar de decadência, dada sua correlação com o acima exposto;

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, segundo a qual o prazo decadencial para a constituição de eventuais diferenças é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Nos termos do art. 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta, posteriormente, homologar expressamente a atividade exercida pelo contribuinte. O § 4º do referido artigo dispõe que, se a lei não fixar prazo para a homologação, este será de cinco anos a contar do fato gerador; decorrido esse prazo sem manifestação da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Comprovadas tais circunstâncias, afasta-se a aplicação do § 4º do art. 150, passando a incidir a regra do art. 173, inciso I, do CTN. Nesse caso, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, a fiscalização apurou a prática de dolo e fraude pelo contribuinte, conforme descrito no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (fl. 432), sendo este meu entendimento, apontado no tópico anterior.

Quanto ao saldo de imposto a pagar decorrente do ajuste anual do ano-calendário de 2011, sua constituição somente poderia ocorrer a partir de maio de 2012, considerando o prazo legal para pagamento do imposto e para a entrega da declaração de ajuste anual (até o último dia útil de abril de 2012). Assim, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2013, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e encerrou-se em 31/12/2017.

Tendo a ciência do auto de infração ocorrido em 01/12/2017, dentro do quinquênio legal, não se configura a decadência

Por, fim, em que pese não haver reparo ao mérito da decisão recorrida, importa resgatar a necessidade, dada a publicação da Lei 14.689, de 20 de setembro de 2023, de observar, quanto à aplicação da multa qualificada, entendendo que ao caso em tela se aplica a retroatividade benigna.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Uma vez alterada a legislação de regência, para a exata tipificação de infração, imperioso que se observe e aplique ao caso em análise a retroatividade benigna, para reduzir a multa aplicada em relação a transferências da PJ e ganho e capital ao patamar de 100%

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, e dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada aplicada ao percentual de 100%

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria