



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720090/2015-38
ACÓRDÃO	2002-009.582 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROGERIO COSTA DE ANDRADE E SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

INFORMALIDADE DE NEGÓCIOS.

A informalidade dos negócios realizados entre pessoas, em razão da confiança entre as partes, não se aplica à relação fisco-contribuinte, formal e vinculada à lei, sem exceções, e conseqüentemente não exige o contribuinte de apresentar provas contundentes que possam ilidir o lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA. DOLO. ART. 173, I, CTN.

Embora o IRPF seja considerado tributo sujeito à homologação, quando se constata a existência de dolo o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

O requerimento de diligência que trata de questão totalmente inócua para fins de solução do litígio deve ser indeferido por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, referente aos exercícios 2010 e 2012.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 279/306), extrai-se:

O lançamento em foco decorreu da apuração pela autoridade revisora da infração “omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto”, segundo cálculos expressos nas planilhas de Fluxo Financeiro Mensal de fls.224/265, ocorrida nos anos-calendário de 2009 e 2011, nos valores de R\$ 3.087.355,28 e R\$ 507.753,63, respectivamente, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens de recursos não respaldado por rendimentos declarados e comprovados.

Foi aplicada a multa proporcional agravada para 150 % (cento e cinquenta por cento) sobre o imposto de renda apurado, por terem concluído os fiscais autuantes que se encontra configurada, em tese, a ocorrência de crime contra a Ordem Tributária.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 09-60.020 - 4ª TURMA da DRJ em Juiz de Fora/MG de e-fls. 521/539, a qual julgou procedente em parte o lançamento.

Inconformado com referida decisão, a contribuinte apresentou recurso (e-fls. 550/592), repisando as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

Dos Fatos: 1) “Segundo a Fiscalização, a despeito de o impugnante ter respondido detalhadamente os Termos de Intimação Fiscal e apresentado todos os documentos solicitados, uma série de valores declarados deveriam ser

desconsiderados por supostamente referirem a transações fraudulentas, realizadas com o intuito de evadir-se do cumprimento da obrigação tributária”; 2) “Cerca de 80% (oitenta por cento) da autuação é decorrente de empréstimo obtido pelo impugnante, no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), o qual foi integralmente desconsiderado pelo Fisco”, sob o argumento de que indícios encontrados pela Fiscalização mostram que essa transação não existiu;

Nulidade do Auto de Infração por Deficiência na Fundamentação e Cerceamento de Defesa: 3) “É patente a nulidade da autuação por deficiência da fundamentação e cerceamento de defesa, já que o fiscal autuante não conseguiu demonstrar quais fatos levaram à conclusão de que o acréscimo patrimonial estaria a descoberto”; 4) “Há flagrante cerceamento de defesa também em relação à multa de ofício agravada, uma vez que o fiscal autuante não tipificou qual a conduta dolosa teria sido praticada pelo impugnante”; 5) “Não há fundamentos suficientes para caracterização de simulação, fraude ou conluio, haja vista que o impugnante em nenhum momento ocultou qualquer informação do Fisco, tendo agido com absoluta transparência”; 6) “Afastada a hipótese do artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9430/1996, o prazo decadencial a ser aplicado é aquele previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, de modo que é flagrante a decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2009”; **Do Direito:** 7) “O Termo de Verificação Fiscal está longe, muito longe, de descrever de forma clara e pormenorizada as infrações que legitimam a constituição do crédito tributário, em absoluto prejuízo do direito constitucional à ampla defesa”, razão pela qual “o impugnante precisou contratar uma expert especializada em perícias para literalmente decifrar (sic) o que pretendeu a Fiscalização com a autuação, conforme se observa do Laudo Técnico anexado à presente”; 8) “No Auto de Infração ora impugnado, repita-se, não há qualquer explicação lógica das infrações cometidas, tendo o fiscal autuante se limitado a repetir os Termos de Intimação Fiscal e as respostas dadas pelo impugnante”; 9) “Na medida em que foi apresentada toda documentação solicitada, e não havendo por parte da Fiscalização nenhuma prova concreta para questionar a validade dos documentos, claro está que o lançamento está a transferir indevidamente o dever de prova ao impugnante”; **Inaplicabilidade da multa qualificada de 150%:** 10) “Em nenhum momento o Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração cita ‘sonegação’ ‘fraude’ e ‘conluio’ ou mesmo indica expressamente qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/1964 se enquadra a conduta do impugnante”; 11) “Com a devida vênia, ‘em tese’ não confirma qualquer atitude dolosa praticada pelo impugnante, não podendo, portanto, ser justificativa aceitável para a qualificação da multa”; 12) “Aos olhos do Fisco, o impugnante teria incorrido em fraude ao informar em suas declarações fiscais um empréstimo inexistente”, conduta prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, porém “o impugnante apresentou todos os documentos que lastrearam a transação, os quais, sem qualquer justificativa, simplesmente não foram aceitos pelo fiscal autuante”; 13) “O empréstimo de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) em questão foi concedido ao impugnante em 23/04/2009 pelo Sr. Antônio Calixto dos Santos,

CPF 004.089.055-49”, a ser quitado em 03 (três) parcelas anuais nos anos de 2010, 2011 e 2012; 14) A mencionada dívida foi devidamente informada nas declarações de rendimentos dos exercícios financeiros de 2011, 2012 e 2013 e, portanto, “o impugnante cumpriu com o dever de reportar ao Fisco a operação, de modo que não há razão plausível para o fiscal autuante ter considerado a transação fraudulenta”; 15) Conforme relatado pelo próprio fiscal autuante no TVF, “além do contrato assinado pelas partes e dos recibos de pagamento, o impugnante apresentou uma declaração assinada pelo próprio Sr. Antônio Calixto dos Santos, com firma reconhecida em cartório, confirmando a realização do negócio jurídico”; 16) “O único documento utilizado pela Fiscalização para justificar a desconconsideração do negócio jurídico foi uma petição supostamente prestada pelo credor, na qual afirma-se que a transação não se concretizou”; 17) A assinatura aposta na Declaração entregue pelo autuado e a assinatura constante da mencionada Petição são diferentes, sendo que a firma do Sr. Antônio Calixto dos Santos está reconhecida como verdadeira pelo 2º Ofício Extrajudicial do Maranhão e na petição juntada pela Fiscalização está sem reconhecimento de firma; **Decadência Parcial do Crédito Tributário:** 18) Considerando que “não há fundamento para a caracterização de fraude no caso vertente”, “o prazo decadencial deve ser contado conforme regra contida no § 4º do artigo 150 do CTN”; razão pela qual não poderia a Fiscalização exigir do contribuinte os débitos referentes ao ano-calendário de 2009; **Inexistência de Acréscimo Patrimonial a Descoberto:** 19) “Ao longo de todo o TVF o fiscal autuante questiona os rendimentos que o impugnante declara como recebidos de pessoas físicas, afirmando repetitivamente que não foram apresentados os recibos de pagamento”, mas “O fato de o impugnante não ter apresentado os recibos de pessoas físicas não pode, de maneira alguma, descaracterizar esses recebimentos, até porque, em todos os períodos em que há rendimentos recebidos de pessoas físicas, o impugnante recolhe o carnê-leão”; 20) Esses rendimentos não terem circulado por contas bancárias não é motivo para a desconconsideração desses valores, “já que não há qualquer vedação legal que impeça a manutenção de dinheiro em espécie com os contribuintes”; 21) Não há razão para a Fiscalização questionar a veracidade e a efetividade da transação financeira caracterizada pelo empréstimo no valor de R\$ 3.000.000,00 “uma vez que foram apresentados todos os documentos que embasaram a operação”; 22) Todos os rendimentos decorrentes da aplicação no Bradesco Vida e Previdência S/A foram tributados na fonte, conforme comprovante de rendimentos em anexo; 23) “Portanto, na medida em que a aplicação foi corretamente informada nas Declarações de Ajuste Anual do impugnante, bem como pelo fato do Bradesco ter efetivamente efetuado o recolhimento do IRRF, não há motivo para o Fisco ter desconconsiderado o resgate efetuado pelo impugnante”; 24) Na Atividade Rural “foi considerado tão-somente nos rendimentos o Resultado Líquido Não Tributável, quando há também a parcela tributável (limite 20%) no valor de R\$ 190.000,00 efetivamente recebida”; 25) De acordo com o Laudo Técnico contratado pelo impugnante, não há que se falar em acréscimo patrimonial a descoberto nos

anos-calendário de 2009 e 2011; **Da necessidade de Conversão do Feito em Diligência:** 26) “Com base nas considerações apresentadas na presente impugnação, bem assim nas conclusões extraídas do Laudo Técnico contratado pelo impugnante, restam afastadas as infrações apontadas pelo fiscal autuante”; 27) Caso “este Colegiado entender que os argumentos suscitados ao longo desta Impugnação dependem de confirmação das conclusões contidas no Laudo Técnico contratado pelo impugnante, requer, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, seja o feito convertido em diligência destinada a ratificar os graves pontos destacados pela i. perita”.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINAR

Da Nulidade – Carência de Fundamentação – Cerceamento do Direito de Defesa

O contribuinte alega que não houve a devida motivação do lançamento, caracterizando o cerceamento do direito de defesa.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, bem como do Termo de Verificação Fiscal, anexos e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

Ademais, especificamente quanto ao argumento que a autoridade fiscal apenas colacionou os termos de intimações e suas respostas, a meu ver, ao contrário que afirma o contribuinte, o Sr. Fiscal foi por demais didático, confrontando todos os argumentos e documentos apresentados, bem como suas justificativas e conclusões.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

De conformidade com a peça vestibular do feito, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da omissão de rendimentos tendo em vista realização de gastos não respaldados por rendimentos declarados/comprovados, ou seja, acréscimo patrimonial a descoberto.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que estabeleceu a tributação pelo regime de caixa, em seus artigos 1º, 2º e 3º, “caput”, e §§ 1º e 4º, dispõe que:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º e 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.**

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para incidência do imposto. o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(grifamos)

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, os arts. 43 e 44, do Código Tributário Nacional rezam que:

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 **acrécimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis

(grifo nosso)

Vale reproduzir, outrossim, o inciso XIII, do art. 55, do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (vigente a época dos fatos geradores):

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 42 e Lei nº 9.430, de 1996, arts 24, § 22 inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

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

Pela análise dos supracitados dispositivos legais, conclui-se que o pressuposto para a ocorrência do fato gerador é o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, consubstanciado na aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda.

Neste tipo de autuação, é feita uma análise do fluxo financeiro do sujeito passivo, no qual se busca conhecer todas as origens dos recursos (e sua natureza jurídico-tributária) que suportaram a aplicação deles nos gastos.

Em outras palavras, o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade, mas impõe aos contribuintes a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial. À Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Dessa forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de apurar se houve ou não a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios e aplicações realizados pelo contribuinte. Ocorrendo diferenças negativas, quando são verificadas despesas e/ou aplicações sem cobertura dos rendimentos declarados, cabe ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificá-los com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

No caso sob exame, o “acrécimo patrimonial a descoberto” apurado na autuação, ocorrido nos meses de março, abril, maio, novembro e dezembro do ano-calendário

de 2009, foi evidenciado pelos demonstrativos de fls.30/32, onde foram consideradas as informações de que dispunha o Fisco.

A presunção contida nos dispositivos legais citados não é absoluta, reitere-se, mas relativa – *juris tantum* – na medida em que admite prova em contrário. Trata-se de prova que deve ser feita pela própria contribuinte, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio financeiro/patrimonial do sujeito passivo.

Afirma o autuado, em sua peça recursal, que *“cerca de 80% (oitenta por cento) da autuação é decorrente de empréstimo obtido pelo impugnante, no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), o qual foi integralmente desconsiderado pelo Fisco”*.

Primeiramente, considero pertinente transcrever o posicionamento do fiscal autuante sobre o mencionado empréstimo financeiro, expresso no Termo de Verificação Fiscal de fls.279/306.

Atendendo ao Termo de Intimação Fiscal, o contribuinte entregou, por meio de seu procurador devidamente constituído, os documentos a seguir citados:

.....

8) Cópia do contrato de empréstimo financeiro firmado com o contribuinte Antônio Calixto dos Santos, CPF 004.089.055-49, em 23/04/2009, junto com os recibos de quitação.

Analisando os documentos do contrato – doc.fls.09/11 – foi constatado que, em tese, foi assinado pelas partes em 23/04/2009. O contrato foi redigido por meio de instrumento particular e trata do empréstimo financeiro, no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), tendo como credor Antônio Calixto dos Santos, CPF 004.089.044- 49, e como devedor Rogério Costa de Andrade Silva, CPF 681.394.207- 78.

.....

O contribuinte enviou ainda cópia dos recibos de pagamento – doc.fls.56/58 – conforme a seguir: Três recibos iguais e sem data de emissão, com a descrição de recebimento do valor equivalente a quantia de 14.286 (quatorze mil duzentas e oitenta e seis) arrobas de boi e assinado por meio de procuração, mas sem identificar o procurador.

.....

Posteriormente, o contribuinte enviou os seguintes documentos e informações: Respondeu que os valores das parcelas do empréstimo foram quitadas em moeda corrente nacional, diretamente ao credor Antônio Calixto dos Santos, CPF 004.089.055-49, nos meses de dezembro de 2010, 2011 e 2012. Para tanto anexou uma declaração supostamente emitida pelo credor, sem qualquer tipo de assinatura – doc.fls.45 – mas informando ser redigida em Imperatriz/MA em 08/12/2014, com as informações: a) O valor de R\$1.028.592,00, correspondendo

a 14.286 arrobas, à R\$ 72,00 a arroba, no mês de dezembro de 2010; b) O valor de R\$1.142.880,00, correspondendo a 14.286 arrobas, à R\$ 80,00 a arroba, no mês de dezembro de 2011; c) O valor de R\$1.214.310,00, correspondendo a 14.286 arrobas, à R\$ 85,00 a arroba, no mês de dezembro de 2012.

Complementando as informações anteriores, o fiscalizado enviou em 02/02/2015, mediante Termo de Entrega, no qual menciona que as parcelas devidas ao credor Antônio Calixto dos Santos, CPF 004.089.055- 49, foram pagas nos meses de dezembro de 2010, 2011 e 2012, mediante valores entregues em mãos e em espécie ao próprio credor, enviando ainda, uma declaração – doc.fls.67, datado de 08/12/2014 – com firma reconhecida no 2º Ofício Extrajudicial localizado em Imperatriz/MA, supostamente assinada pelo credor Antônio Calixto.

.....

Depois de serem analisados os documentos recebidos do fiscalizado, foi intimado, via postal com aviso de recebimento, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, o contribuinte Antônio Calixto dos Santos, CPF 004.089.055-49, a apresentar e esclarecer, conforme exposto a seguir.

.....

Atendendo a intimação, o contribuinte Antônio Calixto dos Santos respondeu, mediante termo – doc.fls.65, datado de 12/11/2014 – que o empréstimo não se concretizou, situação que o impediu de responder os questionamentos solicitados e de enviar os documentos pedidos na intimação.

O “Contrato de Confissão e Parcelamento de Dívida com Pagamento em Arrobas de Boi Gordo” em comento, cópia apensada às fls.09/11, tendo como Devedor o Sr. Rogério Costa de Andrade e Silva, ora recorrente, e como Credor o Sr. Antônio Calixto dos Santos, segundo expresso na sua Introdução, firmado em 23/04/2009, contêm a assinatura de 02 (duas) testemunhas não identificadas, a assinatura do devedor e também, na linha destinada ao credor, a assinatura do Sr. Sebastião Cruz Melo Duarte Júnior, apenas esta com firma reconhecida no mencionado documento.

Observe que no documento em foco não consta o seu registro em Cartório de Registro de Títulos e Documentos ou mesmo algum outro registro, tratando-se efetivamente de documento de cunho particular, no qual, vale salientar, não consta a assinatura do credor, mas, sim, a assinatura de uma terceira pessoa, cuja procuração porventura dada pelo Sr. Antônio Calixto dos Santos para representá-lo não foi apresentada ao Fisco durante a ação fiscal e também não o foi na fase impugnatória e nem recursal. Procuração esta que precisaria ter sido oportunamente passada em Cartório, em face da magnitude financeira da operação comercial que seria realizada.

Cumpra ressaltar que documentos particulares, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art. 368), presumem-se verdadeiros apenas em relação aos

signatários (Código Civil, art. 219) e valem somente entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221).

Portanto, não tendo sido cumpridas as formalidades legais necessárias, ficou evidente sua característica de documento particular e comprometido seu valor probatório perante a Receita Federal.

Por ser documento particular o supracitado contrato de empréstimo, no entender deste relator necessário seria ao recorrente provar, mediante documentação hábil e idônea, a efetiva transferência da importância de R\$ 3.000.000,00 do credor para o devedor, bem como provar que os pagamentos foram efetivamente realizados, ou seja, apresentar a prova da transferência dos recursos financeiros do devedor para o credor.

Vale registrar que, s.m.j, é o Sr. Sebastião Cruz Melo Duarte Júnior quem assina também os 03 (três) recibos apensados às fls.56/58, dando ciência em nome do Sr. Antônio Calixto dos Santos do recebimento “de valor correspondente ao pagamento de 14.286 arrobas de boi gordo” efetuado pelo Sr. Rogério Costa de Andrade e Silva.

Os mencionados recibos, contudo, não identificam local e data de sua emissão e não especificam os valores correspondentes em reais das importâncias porventura pagas.

O contribuinte, posteriormente, procurou sanar estas falhas graves informando aos fiscais-autuantes que “os valores das parcelas do empréstimo foram quitadas em moeda corrente nacional”, nos meses de dezembro de 2010 (R\$ 1.028.592,00), dezembro de 2011 (R\$ 1.142.880,00) e dezembro de 2012 (R\$ 1.214.310,00).

Cumprasse ressaltar que a utilização de dinheiro em qualquer tipo de operação financeira, embora não haja nenhum impeditivo legal para que se proceda dessa forma, se revela de difícil comprovação, principalmente perante o Fisco que a exige fundada em documentos.

Ainda que haja evidente contradição entre as afirmativas do Sr. Antônio Calixto dos Santos registradas na declaração de fls.65 por ele encaminhada ao Fisco em 12/11/2014 e na declaração de fls.67 por ele fornecida ao contribuinte em 08/12/2014, não há porque considerar a declaração de fls.67 em detrimento da declaração de fls.65, tendo em vista não só as explanações acima, como também o fato de que o Sr. Antônio Calixto dos Santos não informou o alegado empréstimo efetuado ao recorrente e o recebimento das parcelas correspondentes em nenhum campo de suas Declarações de Ajuste Anual referentes ao anos- calendário de 2009, 2010 e 2011, segundo pesquisa efetuada nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Ante os fortes indícios acima narrados, a Fiscalização concluiu que a transação financeira consubstanciada no “Contrato de Confissão e Parcelamento de Dívida com Pagamento em Arrobas de Boi Gordo” apensado às fls.09/11 na realidade não ocorreu, entendimento este, por tudo que foi narrado, correto.

Apenas a título de esclarecimento, o “laudo pericial” citado pelo recorrente, não é capaz de rechaçar a pretensão fiscal, na medida dos fundamentos supramencionados.

Ademais, observa-se que em relação a eventuais outras origens e dispêndios repetidos no recurso voluntário, estes já foram devidamente aceitos pela decisão de piso, inclusive diminuindo a variação patrimonial relativa a 2009 e eximindo por completo a relativa a 2011.

Portanto, mantém-se incólume a decisão de piso.

Da Multa Qualificada

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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 duplicado 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - **Fraude** é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: 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

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.**

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 304/305):

Sublinhe-se que, analisando-se todos os documentos e informações enviadas pelo fiscalizado durante os trabalhos de fiscalização, e comparando com aquelas existentes nos bancos de dados da Receita Federal, e com outras obtidas por meio de terceiros, foram encontrados indícios veementes de que houve a intenção deliberada de se evadir das obrigações tributárias, vale dizer não pagar os impostos devidos nessas operações, por meio de artifício doloso; essa evasão se pronuncia por condutas ilícitas cujo resultado é a redução da carga tributária. Uma vez ocorrido o fato gerador qualquer ato praticado pelo sujeito passivo com intuito de evadir-se do cumprimento da obrigação tributária há de ser considerado evasão fiscal.

(...)

Corroborando com o artigo mencionado no item anterior, a fiscalização apurou durante os trabalhos de fiscalização diversas situações que em tese fica comprovado o dolo cometido pelo fiscalizado, em especial os documentos que foram apresentados para justificar o empréstimo supostamente obtido junto ao contribuinte ANTONIO CALIXTO DOS SANTOS, CPF (...); no entanto, em atendimento a intimação o credor respondeu que a transação não se concretizou;

Frisa-se que o fiscalizado aparentemente usa outra tática para justificar a origem financeira, mediante a aquisição por meio de instrumento particular de imóveis

comprados a prazo, e sem emitir nenhum documento comprobatório entre as partes, e posteriormente é devolvido ao anterior proprietário com recebimento a vista, como parece se no caso do apartamento 102 localizado a Rua Almirante Ary Rangel 976, (...), que não apresenta nenhum propósito negocial.

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma seqüência temporal e um padrão comportamental, especialmente, no que concerne os “documentos” para comprovar o eventual empréstimo, este NEGADO pelo credor através de resposta ao termo de intimação.

Em outras palavras, os documentos apresentados para comprovar um eventual empréstimo, demonstram que, de fato, houve um planejamento para diminuição tributária, ainda mais quando sequer foram assinados pelo eventual credor, como visto acima, tendo esse negado qualquer transação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Decadência

Firmada a constatação do intuito doloso por parte do contribuinte, há que se observar, no tocante à arguição passiva do instituto da decadência, com referência ao ano-calendário de 2009, as disposições contidas no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

Art.150 – (...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

A aplicação da regra do prazo de 05 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador significaria entender que somente até 31 de dezembro do ano de 2014 poderia se realizar o lançamento atinente à omissão de rendimentos correspondente ao ano-calendário de 2009. Porém, o dolo restou demonstrado, arrojando o término do período propício ao lançamento para o encerramento do ano-calendário de 2015, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, a saber:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Assim sendo, não se sustenta qualquer suscitação de decadência do lançamento, no concernente à parcela atinente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009, visto que o Auto de Infração em tela foi lavrado em 03/11/2015, sendo dada ciência pessoal ao contribuinte em 05/11/2015.

Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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;

[...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Da Diligência

O recorrente requer a realização de diligência para análise dos fatos e laudo pericial.

Ocorre que a realização de diligência é, antes de qualquer outra coisa, providência a ser demandada pela autoridade julgadora, devendo ser adotada nos casos em que tal se mostre necessário à solução do litígio. O artigo 18 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê a possibilidade da autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de diligência, assim dispõe:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)

No caso vertente, verifica-se que a diligência solicitada não trata de questão que possa alterar o convencimento dos julgadores administrativos, já que as informações do laudo pericial, como dito alhures, não foram capazes de rechaçar a pretensão fiscal.

Vale salientar ainda que, a infração relativa ao ano-calendário 2011 foi afastado pela decisão de piso, por muito bem analisar todos os documentos, laudo e argumentos do recorrente, inclusive eventual dispêndio quanto ao pagamento do empréstimo.

Desta forma, tendo em vista que a diligência solicitada é totalmente prescindível, já que não aborda questão capaz de interferir na dirimição do presente litígio, deve ser indeferido o pedido de diligência por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Neste diapasão, indefiro o pedido de diligência.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa