



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10925.001434/2005-71  
**Recurso n°** 160.909 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.096 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de março de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RICARDO CARLOS RIPKE

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

Exercício: 2001, 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE RECURSOS - TRANSPOSIÇÃO PARA EXERCÍCIOS SEGUINTE. Uma vez havendo questionamento pela autoridade fiscal para fins de comprovação da existência de saldo de recursos declarados ao final de determinado ano-calendário, não é de se admitir tal transposição para o ano-calendário subsequente caso não produzida pelo contribuinte prova efetiva de sua existência.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim, não prospera a aplicação da multa qualificada com base em simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, quando da incoerência de conduta (comissiva) do sujeito passivo no sentido de impedir a ciência, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, reformando o acórdão guerreado para restabelecer o crédito tributário decorrente da infração decorrente de variação patrimonial a descoberto caracterizada para o mês de 01/2001, mantendo-se, porém, a desqualificação da multa proposta pelo recorrido. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento. Votou pelas Conclusões o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - (Presidente em exercício)

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 07/04/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurelio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior e Gustavo Lian Haddad Maria Helena Cotta Cardozo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Elias Sampaio Freire e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 997 a 1010), interposto pela Fazenda Nacional, através de seu representante legal, com fulcro no art. 67, caput, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 2.201-00.544, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho na sessão plenária de 03 de fevereiro de 2010 (fls. 987 a 993). O Recurso foi regularmente admitido consoante exame de fls. 1011 a 1015, com o acórdão guerreado assim ementado:

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*MPF. NULIDADE.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.*

*UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS A CPMF. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI nº 10.174/2001.*

*O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente. (Súmula CARF nº 35)*

**MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

*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. (Súmula CARF nº14)*

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - DISPONIBILIDADE.**

*Na apuração de eventual variação patrimonial do contribuinte deve ser levado em conta a disponibilidade advinda de recursos previamente consignados na Declaração de Ajuste tempestivamente entregue.*

*Preliminares rejeitadas.*

*Multa de ofício reduzida.*

Contempla o pleito recursal fazendário duas distintas matérias, a saber:

**a) Transposição de saldo de disponibilidades ao final de determinado ano-calendário, para fins de justificativa de acréscimo patrimonial a descoberto (APD):**

Alega o representante da Fazenda, em sede recursal, divergência em relação à jurisprudência emanada dos seguintes paradigmas, com ementas grifadas na parte de interesse à discussão:

**Acórdão n.º 102-42.625**

*“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - EXERCÍCIO DE 1989 - O termo inicial para contagem do prazo de cinco anos, após o qual decai o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário, tem seu termo de início na data da entrega da declaração.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Classifica-se como omissão de rendimentos, a variação positiva no patrimônio do contribuinte, sem justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.*

***SALDO DE RENDIMENTO APURADO NO MÊS DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO - O ônus de provar de que o saldo de recursos apurado em dezembro do ano-base foi mantido e transferido para janeiro do ano seguinte é do contribuinte. Inaceitável simples alegação de que por constarem no demonstrativo anexado aos autos deveriam ser transferidos para o ano posterior (g.n.).***

*TRD - Exclue-se da exigência tributária a parcela pertinente à variação da TRD, a título de juros, no período de fevereiro a julho/91.*

*Recurso parcialmente provido. (2ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, sessão de 08.01.1998).*

**Acórdão n.º 104-19.330:**

*IRPF - DECADÊNCIA - O prazo decadencial para que a Fazenda constitua o crédito relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser constituído, quando a declaração não for entregue no prazo estipulado.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ANOS CALENDÁRIOS DE 1997 e 1998 - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1997, a Lei nº 9430 de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores apontados em conta bancária, se o titular, regularmente intimado, não comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - TRIBUTAÇÃO - aumento do patrimônio de pessoa física é tributado sob a forma de acréscimo patrimonial a descoberto, se não for justificado com rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte.*

**SALDO DE RECURSOS - TRANSPosição PARA EXERCÍCIOS SEGUINTE**  
*O saldo positivo de recursos, apurado pela autoridade fiscal em fluxo de caixa, deve ser apurado mensalmente, e transposto para o mês seguinte. Não se admite tal transposição de um exercício para outro, se não respaldado em prova efetiva de sua existência. (g.n.)*

*Preliminar rejeitada.*

*Recurso negado. (4ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, sessão de 17.04.2003)''*

Aduz o Representante da Fazenda que a divergência entre acórdão recorrido e paradigmas afigura-se clara, a partir do momento em que o recorrido considerou válida a transposição para o exercício seguinte de saldo de recursos, independentemente de comprovação efetiva da existência destes, cancelando a exigência de APD apurada pela autoridade fiscal para o período de 01/2001 (conf. demonstrativo de fl. 31), afirmando, outrossim, ser do Fisco o ônus da comprovação. Por sua vez, entende a Fazenda Nacional que os acórdãos paradigmas não admitem a referida transposição se não houver prova efetiva da existência dos valores, atribuindo, ainda, ao contribuinte, o ônus da mencionada demonstração.

#### **b) Desqualificação da multa de ofício:**

Entende o representante da Fazenda Nacional ter sido contrariado, no recorrido, o entendimento emanado da 1ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, no âmbito da seguinte decisão paradigmática, também grifada na parte de interesse à matéria sob litígio:

#### **Acórdão 101-94.095:**

*“PRELIMINAR. LANÇAMENTO. NULIDADE. Rejeição da preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos descrevem minuciosamente as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo e indicam os dispositivos legais infringidos.*

#### **IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA.**

*A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada. (g.n.)*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora, a taxa SELIC, está prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e enquanto o dispositivo legal não for julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado Federal, as autoridades administrativas devem zelar pelo seu fiel cumprimento.*

*Preliminar rejeitada. Negado provimento, no mérito.”*

Ainda quanto à multa qualificada, entende o representante da Fazenda não restar dúvida de que o contribuinte omitiu reiteradamente da Administração fatos geradores da obrigação tributária principal, de montante relevante quando comparados aos rendimentos tributáveis declarados. Portanto, a partir desta conduta reiterada, entende que deva ser

restabelecida a qualificação da multa de ofício, existindo nos autos elementos suficientes para caracterizar o dolo do contribuinte.

Requer, assim, que seja dado provimento ao recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido, a fim de que sejam restabelecidos o crédito tributário apurado decorrente de constatação de acréscimo patrimonial a descoberto em 01/2001, bem como a multa de ofício qualificada de 150%.

Em sede de contrarrazões (fls. 1032 a 1035), o contribuinte propugna, quanto ao saldo de disponibilidades existente ao final do ano calendário do ano de 2000, que efetivamente apresentou a DIRPF dos anos-calendários de 2000 e 2001, assim como os comprovantes de lucros recebidos em 2000 que deram origem ao saldo em dinheiro, de R\$ 84.800,00, em dezembro de 2000, inexistindo qualquer prova da Fazenda no sentido de não comprovação. Quanto à multa qualificada, entende-se tratar de mero entendimento diferente em sede de interpretação da legislação fiscal e que todo o procedimento de fiscalização contou com a participação espontânea e interessada do recorrido, sendo evidente que não houve fraude ou sonegação, mas sim, e simplesmente, interpretações divergentes acerca de temas fiscais. Defende, assim, a manutenção do recorrido.

Faço notar, quanto às demais matérias do Recurso Voluntário, terem sido as mesmas objeto de desistência pelo contribuinte antes mesmo do julgamento da câmara *a quo* (vide fl. 984 e despacho de fl. 1017), restando assim sob litígio exclusivamente as matérias objeto do pleito recursal da Fazenda Nacional.

A título informativo, consta o auto de infração objeto do presente processo formalizado (acompanhado de seus demonstrativos) às fls. 01 a 13 do presente, com a descrição da ação fiscal e dos elementos probatórios anexados ao feito resumidas em Termo de Verificação seguinte ao auto de fls. 14 a 21. Impugnação do contribuinte constante às fls. 732 a 762, com decisão de 1ª instância às fls. 941 a 953 e posterior Recurso Voluntário a este CARF constante das fls. 962 a 979.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

O recurso especial é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade cumpre esclarecer, com relação à matéria “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”, que, no primeiro paradigma citado, acórdão nº 102-42.625, foram rejeitadas tanto a transposição do saldo apurado ao final do ano-calendário, pela autoridade administrativa, em planilha, quanto o saldo declarado pelo contribuinte, por falta de comprovação por documentos hábeis e idôneos. Ora, no caso do acórdão recorrido, se aceita o saldo declarado pelo contribuinte, ainda que sem comprovação, apesar de intimação para tal. Assim, entendo tratar-se aqui de situações similares, com tratamentos jurídicos diferentes. Com relação à matéria de “Multa Qualificada”, entendo afigurar-se clara a divergência quanto à reiteração da conduta ser ou não condição suficiente à **qualificação da multa de ofício**.

Feitas essas considerações, conheço do recurso.

Uma vez conhecido o recurso, divido minha análise na ordem em que suscitadas as matérias pela recorrente:

**a) Acréscimo Patrimonial a Descoberto – Competência 01/2001 - Transposição de saldo de disponibilidades ao final do ano-calendário 2000.**

Inicialmente, ressalto alinhar-me integralmente com o entendimento pacífico desta Câmara Superior, no sentido de as informações constantes de DIRPF estarem todas sujeitas à confirmação por parte do declarante, inclusive a efetiva existência do patrimônio declarado. Assim, o valor declarado como existente ao final de um ano-calendário, pode – em tese – ser transposto para o seguinte, para fins de justificativa de eventual acréscimo patrimonial a descoberto apurado no primeiro mês daquele seguinte ano.

No caso, entretanto, não houve qualquer prova da efetiva existência do bem alegado. Repara-se intimação específica para tal e resposta evasiva, conforme item 08 do termo de intimação de fl. 46, o item 04 do termo de fl. 134 e, em especial, o item 04 de resposta de fl. 143.

Verifico que, no caso, a afirmativa do contribuinte foi a de ter adquirido a moeda estrangeira em pequenas quantidades, sem qualquer documentação comprobatória. Ora, poder-se-ia ter trazido aos autos, com coerência de datas e valores, as informações dos saques, cheques ou transferências de contas bancárias, necessários à aquisição da moeda estrangeira e poderia haver, também, declarações ou recibos do alienante. Porém, nada disso foi trazido aos autos. Nenhuma dessas provas foi produzida pelo contribuinte, no curso da ação fiscal.

Desta forma, entendo não haver como considerar tal montante como efetiva origem de recursos no fluxo de acréscimo patrimonial referente ao mês de janeiro de 2001, devendo-se concluir pela correção do procedimento levado a cabo pela Fiscalização quanto à caracterização da infração de variação patrimonial a descoberto para aquela competência.

Assim, voto pelo provimento do recurso fazendário nesta matéria, no sentido de que não seja considerado (ainda que declarado a título de investimento em moeda estrangeira em 12/2000) o valor de R\$ 84.800,00 como origem no fluxo de acréscimo patrimonial levantado para o mês de 01/2001, subsistindo assim o crédito lançado decorrente da variação patrimonial a descoberto apurada no referido mês, no valor de R\$ 25.775,97.

**b) Multa qualificada:**

Já quanto à matéria da multa qualificada, faço notar que a jurisprudência da 2ª Turma da CSRF é pacífica em não considerar a reiteração como sendo motivo de qualificação da multa, quando da inocorrência de conduta (comissiva) do sujeito passivo no sentido de impedir a ciência, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador. Exemplifico tal jurisprudência na forma da ementa abaixo, reproduzida e grifada nos trechos de interesse:

**Acórdão 9202-00.2653:**

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1998, 1999, nº 2000, 2001/8/2 IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO*

*COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU ELEVADO MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado (g.n.).*

(...)

(2ª. Turma da CSRF, sessão de 24 de abril de 2013)”

No caso, não vislumbro, nos autos, qualquer evidência no sentido de existência de conduta por parte do autuado tendente a impedir esta ciência de ocorrência do fato gerador ou de outra caracterizadora de evidente intuito de fraude pelo contribuinte, de forma que voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Procurador nesta seara, mantendo-se, assim, a desqualificação da multa realizada pela câmara *a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, reformando o acórdão guerreado para restabelecer o crédito tributário decorrente da infração decorrente de variação patrimonial a descoberto caracterizada para o mês de 01/2001, mantendo-se, porém, a desqualificação da multa proposta pelo recorrido.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos