



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720299/2018-10
ACÓRDÃO	2001-008.534 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA AUGUSTA PACKER HINTZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: **2013**

PROVA EMPRESTADA. LICITUDE.

É válida a utilização de prova emprestada oriunda de investigação criminal no processo administrativo fiscal, desde que assegurados o contraditório e a ampla defesa no âmbito administrativo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRÉVIA INTIMAÇÃO. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 46.

O lançamento pode ser realizado sem prévia intimação do contribuinte quando a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO MENSAL. LEGALIDADE.

O Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal constitui técnica legítima de auditoria patrimonial destinada à verificação da compatibilidade entre origens de recursos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

No IRPF submetido ao ajuste anual, o fato gerador aperfeiçoa-se em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, inexistindo decadência mensal.

SOCIEDADE CONJUGAL. COMUNHÃO PARCIAL. APURAÇÃO CONJUNTA.

É legítima a análise patrimonial conjunta dos cônjuges, ainda que apresentadas declarações em separado, quando os fatos envolverem patrimônio comum.

ESCRITURA PÚBLICA. VALOR DECLARADO. DESCONSIDERAÇÃO.

A autoridade fiscal pode desconsiderar o valor constante de escritura

pública quando o conjunto probatório demonstrar incompatibilidade entre o valor formalmente declarado e a efetiva realidade econômica da operação.

MÚTUOS FAMILIARES. ÔNUS DA PROVA.

A mera existência de contratos particulares, declarações unilaterais ou registros em DIRPF não comprova, por si só, a efetiva disponibilidade financeira dos recursos alegadamente utilizados para justificar evolução patrimonial.

CHEQUES ADMINISTRATIVOS. DISPÊNDIO.

Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, considera-se o momento da efetiva redução da disponibilidade financeira do contribuinte, sendo irrelevante a posterior compensação bancária do título.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTA CONJUNTA. ART. 42, §6º, DA LEI Nº 9.430/96.

Na ausência de comprovação da origem dos recursos creditados em conta conjunta, os valores devem ser rateados proporcionalmente entre os titulares.

SÚMULA CARF Nº 230

Os valores informados em Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que não tiveram a sua comprovação de origem individualizada, não são passíveis de exclusão da base de cálculo do lançamento efetuado com base na presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CABIMENTO.

A ocultação da real dimensão patrimonial das operações realizadas, mediante declaração de valores incompatíveis com a efetiva realidade econômica dos negócios, caracteriza fraude apta a justificar a qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se retroativamente a redução da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, a fim de reduzir a multa de ofício qualificada do percentual de 150% para 100%, nos termos do art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 14.689/2023, aplicando-se retroativamente a penalidade mais benéfica, na forma do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, mantidos os demais termos do lançamento.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosimery Brandao Barbosa, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente)

RELATÓRIO

O presente processo trata do Auto de Infração (fl. 4626) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física do ano calendário de 2013, decorrente da apuração de omissão de rendimentos decorrente de **depósitos bancários de origem não comprovada e acréscimo patrimonial a descoberto**.

Segundo o **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 4543 a 4564), a fiscalização foi instaurada a partir de informações obtidas em investigações conduzidas pelo Ministério Público do Estado do Paraná, no âmbito de um dos desdobramentos da denominada “Operação Publicano”, ocasião em que foram identificadas possíveis **irregularidades envolvendo a aquisição de imóvel residencial de alto padrão no Condomínio Alphaville Jacarandá, em Londrina/PR**, pela contribuinte e seu cônjuge na época. Sr. Milton Antônio Oliveira Digiacomo.

A partir da análise das movimentações financeiras da contribuinte e de seu então cônjuge, a fiscalização identificou **depósitos bancários cuja origem de parte deles não teria sido comprovada** mediante documentação hábil e idônea, mesmo após intimação fiscal, os quais foram considerados omissão de rendimentos nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Quanto aos

créditos oriundos de contas conjuntas, foi imputado à contribuinte o percentual de 50% dos valores apurados, na forma do §6º do referido dispositivo legal.

Além disso, mediante elaboração de Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal (fls. 1610 a 1660), a autoridade fiscal concluiu pela existência de **acréscimo patrimonial a descoberto**, em razão da insuficiência de recursos declarados para suportar os dispêndios realizados no período, especialmente aqueles relacionados à aquisição do referido imóvel. Para tanto, a fiscalização considerou, dentre outros elementos, contratos particulares, movimentações bancárias, emissão de cheques e informações constantes das declarações de ajuste anual dos envolvidos.

Conforme consignado no relatório fiscal, a fiscalização entendeu que os elementos colhidos no procedimento evidenciariam que o valor efetivamente negociado do imóvel seria superior ao declarado na escritura pública, circunstância que teria impactado diretamente a apuração do fluxo financeiro da contribuinte. Também foram desconsiderados valores alegadamente recebidos a título de empréstimos, diante da ausência de comprovação documental considerada suficiente pela autoridade lançadora.

Em decorrência das infrações apuradas, foi constituído crédito tributário de IRPF, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora.

Em sua **impugnação** (fls. 4643 a 4672), a contribuinte suscita, preliminarmente:

- i) **Nulidade do lançamento** por suposta utilização indevida de prova emprestada oriunda de investigação criminal vinculada à denominada “Operação Publicano”, alegando ausência de contraditório e ampla defesa quanto às provas produzidas no âmbito do processo penal;
- ii) **Nulidade do lançamento** por ofensa ao contraditório e à ampla defesa, decorrente da ausência de intimação para manifestação da impugnante acerca do “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal” elaborado pela fiscalização;
- iii) **Decadência** do direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2013, sob o argumento de que o IRPF estaria sujeito ao lançamento por homologação, aplicando-se o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.
- iv) **Nulidade do lançamento** referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, por ausência de indicação precisa do dispositivo legal infringido no Auto de Infração, em afronta ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72;
- v) **Nulidade do lançamento** por se fundamentar em “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal” supostamente elaborado de forma genérica e conjunta,

desconsiderando, sem motivação e sem respaldo legal, a opção da contribuinte pela tributação em separado;

No **mérito**, alega ainda a improcedência do Auto de Infração, sob o fundamento de:

- i) erro na construção do “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”, especialmente quanto à valoração da venda do terreno situado no Condomínio Royal Park Residence & Resort;
- ii) impossibilidade de desconsideração dos rendimentos declarados decorrentes da alienação do imóvel situado no Condomínio Royal Park Residence & Resort;
- iii) erro na definição do mês de recebimento dos valores decorrentes da alienação do referido imóvel;
- iv) equívocos na apuração dos dispêndios relacionados à aquisição e construção do imóvel situado no Condomínio Alphaville Jacarandá, bem como no tratamento de cheques considerados no fluxo financeiro;
- v) nulidade da apuração mensal do acréscimo patrimonial relacionado à atividade rural, sustentando que eventual tributação deveria observar o resultado anual da atividade; e
- vi) improcedência da exigência relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada em conta conjunta, ao argumento de que os valores creditados pertenceriam exclusivamente ao correntista conjunto.

A **DRJ**, em sua decisão (fls. 4714 a 4749), julgou **procedente em parte** a impugnação da contribuinte, para **afastar parte da exigência relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada**, em razão da aplicação do limite previsto no art. 42, §3º, II, da Lei nº 9.430/96.

Os julgadores determinaram, ainda, a **exclusão parcial da multa de ofício qualificada**, reduzindo-a para o percentual de 75% em relação à parcela do crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, por entenderem não demonstrado, quanto a essa infração, o evidente intuito de fraude necessário à manutenção da penalidade qualificada.

Na mesma decisão, a **DRJ rejeitou as preliminares de nulidade e decadência**, reconhecendo: (i) a licitude da utilização de prova emprestada oriunda de investigação criminal; (ii) a suficiência da motivação do lançamento e dos elementos constantes do auto de infração para garantia do contraditório e da ampla defesa; e (iii) a natureza anual do fato gerador do IRPF nos casos de depósitos bancários de origem não comprovada e acréscimo patrimonial a descoberto, afastando a decadência.

Do mesmo modo, manteve a exigência relativa ao acréscimo patrimonial a descoberto, por entender não comprovada a origem lícita dos recursos, inclusive quanto aos valores relacionados à alienação do imóvel situado no Condomínio Royal Park Residence & Resort, afastando também alegações de erro no reconhecimento temporal desses valores.

Afastou-se ainda, a alegação de nulidade decorrente da elaboração posterior do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal, por entender preservados o contraditório e a ampla defesa.

Por fim, rejeitou a alegação de caráter confiscatório da multa qualificada, por ausência de competência da autoridade administrativa para afastar penalidade prevista em lei sob fundamento de inconstitucionalidade, mantendo parcialmente a multa de ofício qualificada de 150% em relação às infrações em que entendeu caracterizado o evidente intuito de fraude.

Em sede de **recurso voluntário**, a recorrente sustenta, em síntese:

- i) **nulidade do lançamento** em razão da utilização de **prova emprestada** oriunda de investigação criminal sem observância do contraditório e da ampla defesa, bem como pela ausência de intimação específica para manifestação acerca dos documentos utilizados pela fiscalização;
- ii) **decadência do lançamento**, ao argumento de que os fatos geradores relativos aos depósitos bancários de origem não comprovada e ao acréscimo patrimonial ocorreram mensalmente, devendo o prazo decadencial ser contado individualmente a partir de cada fato gerador;
- iii) **nulidade do auto de infração** por ausência de indicação precisa da disposição legal infringida e deficiência de fundamentação;
- iv) **nulidade do lançamento** por se fundamentar em “**Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal**” elaborado de **forma genérica e conjunta**, desconsiderando, sem motivação e respaldo legal, a opção da contribuinte pela tributação em separado, bem como por alterações promovidas pela fiscalização após a lavratura do auto de infração, inclusive com modificação de critérios e exclusão parcial de valores relacionados a depósitos bancários;
- v) **nulidade da apuração mensal do acréscimo patrimonial relacionado à atividade rural**, sustentando que eventual tributação deveria observar o resultado anual da atividade;
- vi) **improcedência da exigência relativa à valoração da alienação do imóvel** situado no Condomínio Royal Park Residence & Resort, ao fundamento de que a fiscalização teria desconsiderado documentos públicos, valores declarados pelos envolvidos e rendimentos

regularmente informados, inclusive quanto ao valor de R\$ 380.000,00 decorrente da alienação do imóvel;

vii) **afastamento da multa de ofício qualificada**, por ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

II – PRELIMINARES

II.1 – DA LICITUDE DA UTILIZAÇÃO DE PROVA EMPRESTADA E DA INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento ao argumento de que a **autuação teria sido lastreada em prova emprestada** oriunda de investigação criminal vinculada à denominada “*Operação Publicano*”, **sem observância do contraditório e da ampla defesa**. Alega, ainda, ausência de intimação específica para manifestação acerca dos documentos e elementos obtidos pela fiscalização junto ao procedimento criminal. Veja-se:

[...] Ocorre que, para que as provas sejam emprestadas de forma lícita para fins de lastrear autuação, **mostra-se necessário que tenha sido oportunizado à parte o exercício do contraditório no momento de produção da prova**.

E, no caso em análise, no processo judicial criminal movido pelo Ministério Público Estadual, figura como parte somente o ex-cônjuge desta Contribuinte/Recorrente, Sr. Milton Antonio de Oliveira Digiacomo (cf. fls. 02).

Não obstante, verifica-se que os depoimentos de fls. 20, 24, 25, 27 e 29 extraídos do referido processo criminal, foram utilizados para embasar a lavratura da autuação, como evidencia o TVF às fls. 4552 e seguintes, ou seja, foram utilizadas provas produzidas em processo crime no qual esta Contribuinte, ora Recorrente, sequer figura como parte. [...]

Como se observa, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, tratando-se de **provas emprestadas de processo crime do qual a Contribuinte não figura como parte**, inadmissível a sua utilização para lastrear a autuação, pois somente poderiam ser consideradas obtidas de forma lícita, caso houvesse tido ciência e oportunidade de objeção a tais provas, à época da obtenção no processo originário.

E tampouco foi oportunizado o exercício do contraditório e ampla defesa no momento de juntada da prova emprestada no curso da fiscalização, tendo em vista que a Contribuinte, ora Recorrente, não foi notificada acerca do Ofício expedido para obtenção de tais documentos (fls. 32), e nem mesmo houve comunicação ou disponibilização prévia dos documentos obtidos junto ao juízo criminal para ciência e manifestação, ou mesmo intimação específica, no curso da fiscalização, para manifestação sobre os mesmos.

Não lhe assiste razão.

É pacífico, tanto na esfera judicial quanto no âmbito do processo administrativo fiscal, o entendimento de que **a utilização de prova emprestada é plenamente admissível, desde que observadas as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa no processo em que a prova venha a ser utilizada.**

Não se exige, contudo, que a contribuinte tenha participado do processo originário em que produzida a prova, tampouco identidade subjetiva entre as partes dos processos. Basta que lhe seja assegurada ciência dos elementos trasladados e oportunidade de impugná-los no âmbito administrativo, tal qual foi feito neste caso.

Esse entendimento está consolidado na jurisprudência deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA. Deve ser reconhecida a nulidade quando comprovado pelo sujeito passivo que restou prejudicado o seu direito de defesa. PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE. NULIDADE RECONHECIDA EM RAZÃO DA IMPOSSIBILIDADE DO PLENO DIREITO DE DEFESA. Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, **tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada.** Não há que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora, todavia não foi o que aconteceu no caso em análise.¹

Como se observa, a própria jurisprudência do CARF reconhece que **a validade da prova emprestada não depende da identidade subjetiva entre os processos, tampouco da participação do contribuinte no feito originário.**

Também **não prospera a alegação de nulidade fundada na ausência de intimação específica da recorrente,** durante o procedimento fiscalizatório, para manifestação prévia acerca da juntada da prova emprestada.

¹ Processo nº 0235.720651/2014-23. Acórdão 2001-007.756 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA. Sessão 16 de maio de 2025. Relator: Lílian Cláudia de Souza.

Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento tributário constitui ato administrativo vinculado, aperfeiçoando-se quando a autoridade fiscal, de posse de elementos suficientes, constitui o crédito tributário. Não há previsão legal que condicione sua validade à prévia oitiva do contribuinte.

A legislação de regência distingue claramente a fase inquisitória da fase contenciosa do processo administrativo fiscal. Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, o contraditório e a ampla defesa são plenamente exercidos na fase litigiosa, inaugurada com a apresentação da impugnação.

Nesse sentido, também já decidiu este Conselho:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2001 LANÇAMENTO. PRÉVIA INTIMAÇÃO AO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. **Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer irregularidade na lavratura de auto de infração sem intimação prévia do contribuinte, cujo direito ao contraditório e à ampla defesa está previsto em lei para ser exercido durante a fase do contencioso administrativo, que se instaura com a abertura de prazo para apresentação da impugnação.** Assim, o pedido de esclarecimento ao contribuinte, na fase que antecede o lançamento fiscal, **é uma faculdade da autoridade lançadora**, sendo apenas um dos meios de que esta se vale quando da revisão da declaração de imposto de renda (inteligência dos arts. 835 e 844 do Regulamento do Imposto de Renda RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99). Recurso Voluntário Negado.²

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 30/06/2009 a 31/12/2009 PROCEDIMENTO DE REVISÃO INTERNA. INTIMAÇÃO PRÉVIA. **Dispondo a repartição das informações necessárias para conduzir o procedimento fiscal de revisão interna de declarações, fornecidas pelo próprio sujeito passivo, não é necessário intimá-lo previamente para prestar esclarecimento sobre divergências constatadas no cotejo das declarações.** MALHA FISCAL. MPF. DESNECESSIDADE. Na forma do ato normativo que disciplina o instrumento, não é necessária a emissão prévia de MPF para a execução de procedimento de malha fiscal. AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DA LAVRATURA. É válido o auto de infração lavrado no interior da repartição, como resultado do trabalho de revisão de declarações apresentadas pelo contribuinte em obrigações acessórias. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Aos órgãos de julgamento administrativo é vedado pronunciar-se sobre arguições de inconstitucionalidade de lei. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 30/06/2009 a 31/12/2009 LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO. Aplicação ao

² Processo nº 10325.000662/2005-93. Acórdão 280101.973 – 1ª Turma Especial. Sessão de 25 de outubro de 2011. Relator: Antonio de Pádua Athayde Magalhães.

lançamento da Cofins o decidido em relação à contribuição para o PIS exigida com fundamento na mesma matéria fática.³

A matéria encontra-se, inclusive, sumulada neste Conselho:

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso concreto, verifica-se que os elementos oriundos da investigação criminal integraram regularmente o procedimento fiscal, tendo sido expressamente mencionados no Termo de Verificação Fiscal e nos documentos que instruíram o Auto de Infração.

Além disso, a constituição do crédito tributário não decorreu exclusivamente da prova emprestada, mas também da análise de movimentações bancárias, declarações de ajuste anual, contratos particulares, emissão de cheques, TEDs e demais documentos relacionados à evolução patrimonial da recorrente. Por isso, não há o que se falar em “empréstimo de conclusões” do processo criminal, como aduz a contribuinte.

Conforme consignado no próprio TVF, a recorrente foi intimada, por meio dos Termos de Intimação nº 2018-00147-6 e nº 2018-00148-4, a se manifestar acerca dos valores constantes do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal, tendo inclusive apresentado contrarrazões e justificativas no curso da fiscalização (fls. 1662 a 1689 e 4519 a 4520).

Ademais, a recorrente teve pleno acesso aos fundamentos do lançamento, apresentou extensa impugnação administrativa e exerceu amplamente seu direito de defesa, inexistindo demonstração de prejuízo concreto apto a caracterizar cerceamento de defesa.

Assim, tendo sido assegurados o contraditório, a ampla defesa e a possibilidade de impugnação dos elementos utilizados pela fiscalização, não há nulidade a ser reconhecida.

II.2. DA DEVIDA FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A contribuinte alega ainda nulidade do auto de infração por deficiência na sua fundamentação. Alega, nessa ocasião, que *“a citação aleatória de disposições infralegais regulamentares de Decreto não se presta a fundamentar a motivação do Auto de Infração [...] Isso pois, disposições infralegais não tem o condão de fundamentar ou criar obrigação tributária, por influxo do princípio da legalidade tributária.”*

Não merece razão, no entanto, a recorrente.

Conforme se verifica do Auto de Infração (fl. 4627), a autoridade fiscal descreveu expressamente as infrações imputadas à contribuinte, identificando os fatos geradores, os valores

³ Processo nº 10166.721418/2012-67. Acórdão nº 3402003.446 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária . Sessão de 22 de novembro de 2016. Relator Carlos Augusto Daniel Neto.

apurados, os dispositivos normativos aplicáveis e os demonstrativos que embasaram a constituição do crédito tributário.

Na fl. 4628, constam expressamente as infrações de “Acréscimo Patrimonial a Descoberto” e “Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada”, acompanhadas da descrição dos fatos e do respectivo enquadramento legal.

Também não procede a alegação de que o lançamento teria indicado apenas a tabela progressiva do IRPF ou que a autuação estaria fundada exclusivamente em disposições regulamentares constantes do RIR/99. **O próprio Auto de Infração faz referência expressa ao art. 42 da Lei nº 9.430/96, relativamente aos depósitos bancários de origem não comprovada, bem como ao art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.**

Ademais, como bem pontuou a DRJ, a expressão “disposição legal infringida”, prevista no art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, não se restringe exclusivamente à lei em sentido formal, abrangendo a legislação tributária em sentido amplo, nos termos do art. 96 do CTN, o qual compreende leis, tratados, decretos e normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas pertinentes.

O Termo de Verificação Fiscal, por sua vez, detalhou minuciosamente a origem das informações utilizadas pela fiscalização, os critérios empregados na elaboração do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal, as movimentações bancárias analisadas, os contratos particulares considerados, os TEDs, os cheques administrativos e as razões pelas quais determinados valores alegadamente recebidos a título de empréstimo não foram aceitos como origem idônea de recursos.

Igualmente não prospera a alegação de nulidade decorrente da utilização de Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal elaborado de forma conjunta.

Conforme consignado pela fiscalização, a apuração envolveu patrimônio comum do casal, submetido ao regime de comunhão parcial de bens, circunstância que legitimou a análise conjunta das movimentações patrimoniais e financeiras da recorrente e de seu então cônjuge, com posterior rateio proporcional da exigência tributária.

Também não se verifica nulidade em razão das revisões quantitativas posteriormente promovidas pela fiscalização nos demonstrativos de apuração.

Os ajustes realizados decorreram da análise das alegações e documentos apresentados pela própria contribuinte no curso do procedimento administrativo, não implicando alteração do critério jurídico do lançamento ou inovação da matéria tributável originalmente exigida, mas mera adequação quantitativa dos valores considerados na apuração. Não houve, portanto, modificação do critério jurídico do lançamento, nos termos do art. 146 do CTN, como alega a recorrente.

Ademais, eventual imperfeição formal somente ensejaria nulidade caso demonstrado efetivo prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, hipótese não verificada nos autos.

Ao contrário, a recorrente apresentou extensa impugnação administrativa e interpôs recurso voluntário enfrentando detalhadamente os fundamentos jurídicos e fáticos da autuação, circunstância que evidencia inequívoca compreensão da acusação fiscal e afasta qualquer alegação de deficiência de fundamentação.

Assim, tendo o lançamento observado os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

II.3 – DA NULIDADE DA APURAÇÃO MENSAL DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL RELACIONADO À ATIVIDADE RURAL.

A recorrente alega que a maior parte das receitas auferidas no ano-calendário de 2013 seria originária da atividade rural, explorada em condomínio com seus irmãos. Sustenta, assim, nulidade da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, ao argumento de que eventual tributação deveria observar o resultado anual da atividade rural, e não apuração em bases mensais, como realizado pela fiscalização. Veja-se:

[...] Desta forma, **a apuração de acréscimos patrimoniais não correspondentes a rendimentos declarados, por bases mensais, ao contrário do que restou consignado no acórdão, não se aplica a sujeito passivo com rendimento preponderante ou exclusivo da atividade rural**, por força da disposição contida no art. 49, também anteriormente transcrito, que exclui, literalmente, a atividade rural, das disposições contidas na Lei nº 7.713/98, as quais se reportam as disposições do RIR/99 invocado no acórdão, ora recorrido.

No estrito cumprimento da lei, a apuração de resultados tributáveis de quem tenha rendimentos provenientes da atividade rural, deve se dar de forma anual.

Assim, **não merece amparo a argumentação lançada na decisão recorrida, por ser incabível a apuração mensal de acréscimo patrimonial, em bases mensais, na atividade rural, em descompasso com a própria natureza e peculiaridades do fato gerador do imposto de renda na atividade rural.**

Deste modo, inviável a apuração de suposta variação patrimonial a descoberto, nos moldes em que consignado no Auto de Infração, mantido pelo acórdão ora recorrido, pois o Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro elaborado de forma mensal, inclui de forma indevida receitas da atividade rural também de forma mensal, pelo quê, se mostra errôneo e improcedente.

Sendo assim, o acórdão ora recorrido deve ser prontamente reformado, ao reconhecer a improcedência do Auto de Infração, nos moldes em que realizado, por suposta variação patrimonial a descoberto, face à evidente erro na forma de apuração da quantia apontada como supostamente devida.

Não lhe assiste razão.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal (fl. 4543), **o lançamento não decorreu de apuração mensal de resultado da atividade rural, mas da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto e de omissão de rendimentos identificados mediante análise da evolução patrimonial e financeira da recorrente.**

A fiscalização expressamente consignou que elaborou “Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal” com base nos documentos arrecadados no curso do procedimento fiscal, considerando movimentações bancárias, emissão de TEDs, aquisição de bens, cheques administrativos, contratos particulares e demais dispêndios realizados no período (fls. 4546 e seguintes).

Ou seja, o fluxo financeiro mensal foi utilizado como instrumento técnico de auditoria patrimonial para aferição da compatibilidade entre recursos disponíveis e dispêndios realizados pela contribuinte, e não como forma de tributação mensal da atividade rural.

Nesse contexto, não procede a alegação de afronta à Lei nº 8.023/90.

Importa destacar que a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto possui natureza distinta da sistemática de apuração do resultado da atividade rural, tendo por finalidade verificar a compatibilidade entre os recursos cuja origem foi comprovada e os dispêndios efetivamente realizados pela contribuinte.

Como bem observado pela DRJ (fl. 4737), *“foi feito pelo fisco uma comprovação direta mediante a utilização de fluxos de caixa - planilhas em que foram inseridas todas as origens de recursos comprovadas no decorrer da ação fiscal, incluindo as receitas da atividade rural (fl. 4565), e todos os gastos e disponibilidades no mesmo período”*.

Assim, como bem pontuado na decisão recorrida, ainda que parte das receitas da recorrente seja oriunda de atividade rural, tal circunstância não impede a fiscalização de apurar eventual incompatibilidade patrimonial mediante análise do fluxo financeiro mensal, sobretudo quando identificados gastos e movimentações financeiras superiores aos recursos cuja origem restou comprovada.

A propósito, dispõem os arts. 55, XIII, 806 e 807 do RIR/99:

Art. 55. São também tributáveis (...)

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 aumento ou diminuição do patrimônio.

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.

Também não procede a alegação de que o Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal teria desconsiderado receitas oriundas da atividade rural, uma vez que os demonstrativos elaborados pela fiscalização contemplaram os elementos constantes das declarações apresentadas pela própria recorrente, bem como os documentos e justificativas apresentados no curso do procedimento fiscal.

Ademais, eventual discordância quanto aos critérios quantitativos empregados na elaboração do fluxo financeiro constitui matéria afeta ao mérito da autuação, e não vício formal apto a ensejar nulidade do lançamento.

Correta, portanto, a metodologia adotada pela fiscalização, não havendo nulidade a ser reconhecida.

Antes do exame das questões de mérito, passa-se à análise da alegação de decadência, ainda que deduzida pela recorrente em capítulo diverso, por se tratar de matéria prejudicial à apreciação das demais controvérsias submetidas a julgamento.

II.4 – DA DECADÊNCIA

A recorrente sustenta a ocorrência de decadência parcial do lançamento, ao argumento de que **os fatos geradores teriam natureza mensal**, razão pela qual os valores anteriores a 11/12/2013 estariam alcançados pelo prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, que dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 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.

Não assiste razão.

Conforme bem pontuado pela DRJ, **o fato gerador do imposto de renda da pessoa física submetido ao ajuste anual possui natureza complexiva**, aperfeiçoando-se apenas ao término do respectivo ano-calendário, em 31 de dezembro, ainda que existam recolhimentos mensais por antecipação ao longo do exercício.

Nesse sentido, consignou a decisão recorrida que “o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário”.

Nesse cenário, tem-se a Súmula CARF nº 38 que dispõe que: “o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário”.

Assim, verifica-se que os valores decorrentes das infrações apuradas no ano-calendário de 2013 foram acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à tabela progressiva anual do IRPF, razão pela qual o fato gerador ocorreu em 31/12/2013.

Com efeito, a utilização, pela fiscalização, de Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal não altera a natureza anual do fato gerador do imposto de renda, constituindo mero instrumento técnico de auditoria patrimonial destinado à verificação da compatibilidade entre origens de recursos e dispêndios realizados pela contribuinte ao longo do exercício.

Não há, portanto, fatos geradores autônomos e independentes a cada mês do ano-calendário, como pretende fazer crer a recorrente, mas apenas metodologia de apuração financeira utilizada para quantificação da omissão de rendimentos e do acréscimo patrimonial a descoberto.

É nesse mesmo sentido que tem entendido este Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2001 NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte. **DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO. O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano (artigo 150, § 4º do CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I do CTN). ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos**

tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. [...] ⁴

Considerando que **o Auto de Infração foi lavrado em 11/12/2018** e tratando-se de fatos geradores relativos ao ano-calendário de 2013, não há que se falar em decadência em bases mensais dentro do próprio exercício, razão pela qual rejeita-se a preliminar suscitada.

III – DO MÉRITO

III.1 – DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A recorrente insurge-se contra a metodologia adotada pela fiscalização para apuração do acréscimo patrimonial a descoberto e dos depósitos bancários de origem não comprovada, sustentando, em síntese ilegalidade do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal, impossibilidade de análise patrimonial conjunta com seu ex-cônjuge, desconsideração de receitas oriundas da atividade rural, ausência de comprovação de omissão de rendimentos, bem como erro na análise de depósitos bancários, empréstimos, alienações patrimoniais e demais ingressos financeiros alegadamente aptos a justificar a evolução patrimonial apurada pela fiscalização.

Não lhe assiste razão, conforme se demonstrará a seguir.

III.1.2 – DA METODOLOGIA DO FLUXO FINANCEIRO MENSAL.

A recorrente sustenta irregularidade na metodologia adotada pela fiscalização para elaboração do “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”, alegando, em síntese, que teria havido sucessivas alterações nos critérios utilizados pela autoridade fiscal, bem como inclusão e exclusão seletiva de valores no demonstrativo, em afronta aos arts. 145, III, 146 e 149 do CTN e ao §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Sustenta, ainda, que o demonstrativo teria sido elaborado de forma conjunta com as movimentações financeiras de seu ex-cônjuge, apesar da opção pela declaração de ajuste em separado. Veja-se:

[...] Não se mostra razoável, como faz crer a Autoridade Julgadora, admitir a seleção por critérios subjetivos de quais rendimentos e dispêndios comporão ou não o demonstrativo, pois os trabalhos de fiscalização devem considerar os rendimentos e dispêndios em todas as suas consequências, tanto a favor como contra a Contribuinte.

Assim, verificada a reiterada alteração dos critérios do lançamento, tanto pela Autoridade Administrativa, tanto pela instância julgadora de primeiro grau, nas diversas confecções do ‘Demonstrativo de Variação Patrimonial –

⁴ Processo 10325.000646/2005-09. Acórdão 2201-011.398 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. 6 de fevereiro de 2024. Relatora: Débora Fófano dos Santos.

Fluxo Financeiro Mensal’, em nítido propósito de agravar a exigência, é de se reconhecer a nulidade da constituição e manutenção do crédito tributário.

Não lhe assiste razão.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal (fl. 4543), a fiscalização promoveu análise da evolução patrimonial da recorrente mediante levantamento das origens e aplicações de recursos verificadas ao longo do ano-calendário, considerando movimentações bancárias, TEDs, aquisição de bens, cheques administrativos, contratos particulares e demais dispêndios identificados no curso da ação fiscal.

Nesse contexto, a elaboração do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal constituiu mero **instrumento técnico de auditoria patrimonial** destinado à verificação da compatibilidade entre os recursos cuja origem restou comprovada e os dispêndios realizados pela contribuinte, inexistindo ilegalidade na utilização dessa metodologia.

Outro ponto trazido pelo contribuinte é a alegação de que a exclusão parcial de determinados depósitos bancários, em razão da aplicação do limite quantitativo previsto no §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, teria implicado indevido agravamento do lançamento originalmente constituído (fl. Xxx, recurso voluntário):

[...] Como se verifica, foi acolhida em parte a impugnação apresentada, para excluir o somatório de R\$ 26.596,72 da infração imputada de “Depósitos Bancários de Origem não Comprovada” entre abril e novembro/2013, por se tratarem de valores individuais não superiores a R\$ 12.000,00 e que, no somatório, não ultrapassaram, dentro do ano, o montante de R\$ 80.000,00.

Ocorre que, de forma subjetiva e engenhosa, observa-se que a Autoridade Julgadora de primeira instância, ao mesmo tempo, resolveu excluir as referidas quantias também do “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”, resultando em diminuição das receitas nele elencadas e, portanto, em correspondente agravo da exigência original, em manifesto descompasso com o que prescreve o § 3º, do art. 18 do Decreto 70.235/72.

Ao assim proceder, consta na página 4745, adiante reproduzida, que houve consequente agravamento do lançamento original em quantia equivalente a R\$ 23.043,79, [...]

No entendimento da contribuinte, os valores afastados da infração relativa a “Depósitos Bancários de Origem não Comprovada” também teriam sido excluídos do “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”, ocasionando redução das receitas consideradas no fluxo financeiro e consequente majoração artificial da insuficiência patrimonial apurada, nos seguintes termos:

Não merece razão a contribuinte.

Como mencionado, a DRJ determinou a exclusão desses valores tão somente por incidência da limitação objetiva prevista no §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, que afasta a

presunção legal de omissão de rendimentos em relação a depósitos de reduzido valor individual e global.

Todavia, **a exclusão da presunção legal prevista no art. 42 não implica reconhecimento automático de que tais valores constituam recursos de origem comprovada**, financeiramente disponíveis e aptos à composição do fluxo patrimonial mensal.

Em outras palavras, o fato de os depósitos não poderem ser tributados com base na presunção específica do art. 42 não significa, por si só, que devam necessariamente ser considerados como ingressos financeiros válidos para fins de demonstração de suficiência patrimonial.

O Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal possui finalidade distinta da infração de depósitos bancários de origem não comprovada, exigindo comprovação efetiva da disponibilidade e origem dos recursos utilizados para suportar os dispêndios identificados no período.

Nesse sentido dispõe a Súmula CARF nº 67: em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta origens e aplicações de recursos, os saques ou transferências bancárias, registrados em extratos bancários, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

Assim, a retirada dos valores do fluxo patrimonial não decorreu de critério subjetivo ou de agravamento artificial do lançamento, mas da ausência de comprovação positiva de que tais depósitos representavam efetivas origens financeiras aptas à composição do fluxo mensal da contribuinte.

Não houve, portanto, inovação metodológica, alteração do critério jurídico do lançamento ou agravamento qualitativo da exigência fiscal, mas apenas readequação quantitativa decorrente da aplicação objetiva do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96 às infrações apuradas.

III.2 – DA ANÁLISE PATRIMONIAL CONJUNTA E DA DECLARAÇÃO EM SEPARADO

Por fim, também não prospera a alegação de irregularidade decorrente da consideração conjunta das movimentações financeiras da recorrente e de seu então cônjuge.

Conforme consignado pela fiscalização, os fatos analisados ocorreram durante período em que o casal era casado sob o regime da comunhão parcial de bens, circunstância que justificou a análise patrimonial conjunta para fins de verificação da evolução financeira e patrimonial do núcleo familiar. Nesse sentimento, merece razão a DRJ:

Sobre essa tese, entendo que não há que se cogitar de nulidade. Considerando que o acréscimo patrimonial a descoberto decorreu do **aumento do patrimônio comum do casal**, em razão do **regime de comunhão parcial de bens adotado no matrimônio**, e que **o interessado e**

seu cônjuge optaram por tributar seus rendimentos em separado, correta a distribuição desse acréscimo de maneira igualitária a ambos e a consequente tributação dos rendimentos omitidos, na proporção de 50% para cada um. [...]

Isso porque **quando a análise envolver bens em comum, na vigência de regime de comunhão parcial ou total de bens, deve ser elaborado um único fluxo de apuração da variação patrimonial, e, em decorrência da entrega de declarações em separado, se faz necessário que metade do valor da variação patrimonial apurada seja acrescida aos rendimentos de cada cônjuge**, sendo tributada separadamente em cada declaração. Isso é o que determina os arts. 6º e 7º do RIR/1999: [...]

No caso de contribuinte casado, a evolução patrimonial deve ser examinada sob a ótica de que os bens adquiridos na constância do casamento se comunicam e que, portanto, integram o patrimônio de ambos. Da mesma forma, as despesas comuns utilizadas para compor os demonstrativos de evolução patrimonial devem ser, também, a ambos atribuídos, no caso as contas correntes conjuntas e cartões de créditos utilizados pelos entes familiares, etc.

Logo, tendo em vista que **na vigência de uma sociedade conjugal o patrimônio pertence a ambos, nenhum prejuízo se vislumbra no procedimento adotado mediante a parametrização legal pelas disposições insertas nos artigos 6º, II, e 7º, caput e § 1º do RIR/1999**, não havendo que se falar em ausência de previsão legal ou distorção da base de cálculo do Imposto de Renda. [...]

Como bem pontuado na decisão recorrida, a opção pela entrega de declarações de ajuste em separado não impede, por si só, que a autoridade fiscal examine conjuntamente as movimentações patrimoniais relacionadas a bens e recursos comuns, especialmente quando identificada correlação entre ingressos financeiros, aquisições patrimoniais e movimentações bancárias atribuídas ao casal.

É nesse sentido que tem se firmado este Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SOCIEDADE CONJUGAL. REGIME DE COMUNHÃO UNIVERSAL OU PARCIAL DE BENS. METODOLOGIA DE CÁLCULO. **Na constância da sociedade conjugal, sob regime de comunhão universal ou parcial de bens, o demonstrativo de evolução patrimonial deve computar os recursos e os dispêndios de ambos os cônjuges. Apurado acréscimo patrimonial a descoberto o crédito tributário decorrente de tal infração, cabe a cada um dos cônjuges a responsabilidade na proporção de 50%, quando tenham apresentado Declarações de Ajuste Anual em separado. É ilegítimo o lançamento**

efetuado com base em metodologia distinta. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. ERRO NA DIRF. TRIBUTAÇÃO PELO CÔNJUGE. Deve ser cancelada a exigência fiscal de omissão de rendimentos quando, em procedimento de diligência, fica comprovado erro na DIRF, visto que os valores recebidos já foram tributados pelo cônjuge.⁵

Assim, não demonstrada qualquer arbitrariedade metodológica, alteração de critério jurídico ou vício apto a comprometer a apuração realizada pela fiscalização, rejeitam-se as alegações da recorrente.

III.3 – DA ALEGADA IMPROPRIEDADE NA DESCONSIDERAÇÃO DO VALOR CONSTANTE DA ESCRITURA PÚBLICA

A recorrente insurge-se contra a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto relacionada à aquisição do imóvel situado no Lote 26 da Quadra 09, no Royal Park Residence & Resort, sustentando, em síntese, que **a fiscalização teria desconsiderado indevidamente o valor constante da escritura pública de compra e venda**, utilizando como parâmetro montante extraído de tratativas preliminares e declarações prestadas no âmbito da denominada “Operação Publicano”.

Alega que o negócio jurídico efetivamente celebrado foi formalizado por escritura pública no valor de R\$ 150.000,00, com o correspondente recolhimento dos tributos incidentes, inexistindo fundamento legal para que a autoridade fiscal substituísse o valor formalmente declarado por montante supostamente presumido a partir de negociações pretéritas não concretizadas.

Sustenta, ainda, que os documentos utilizados pela fiscalização refletiriam apenas tratativas iniciais envolvendo possível permuta e posterior alienação do imóvel, sem correspondência com a operação efetivamente realizada. Veja-se:

[...] Os Auditores Fiscais responsáveis pelos trabalhos de fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, **registram ter “tomado como parâmetro”, o “contrato de compromisso de Compra e Venda firmado em 03/06/2013”, desconsiderando indevidamente os esclarecimentos e documentos apresentados pelo Sr. Milton e pela Sra. Maria**, dentre os quais o esclarecimento de que “As disposições ali contidas cuidavam apenas de tratativas iniciais envolvendo os imóveis.

[...] O que se verifica, neste caso, é que **não encontra respaldo legal as informações lançadas nas Declarações de Ajuste de Andreia Sayuri Sudo, Leandro Toshio Sudo, Sonia Regina Martioli Sudo, Teiji Okuhara e Helio Tadashi, todas confeccionadas de forma unilateral**, a destempo e somente por ocasião do depoimento perante o Ministério Público. [...]

⁵ Processo nº 10830.006178/2006-49. Acórdão 2202004.155 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão 14 de setembro de 2017. Relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.

Portanto, observa-se que o valor aleatoriamente “tomado como parâmetro” pela Fiscalização (R\$ 150.000,00), tido por correto no acórdão ora recorrido, não encontra respaldo, mostrando-se em conflito com a legislação tributária e civil que disciplina as formalidades de transferência de bens imóveis, bem como com **os valores consignados na Escritura Pública de Venda e Compra, datada de 06/12/2013, constante do Livro nº 00269-N, Folhas 013/015, do 9º Tabelionato de Notas de Londrina**, na qual consta a alienação do imóvel situado no Lote 26 da Quadra 09, situado no **Royal Park Residence & Resort, pelo valor de R\$ 380.000,00** (trezentos e oitenta mil reais), razão pela qual o acórdão recorrido deve ser prontamente reformado, ao reconhecer a manifesta improcedência dos valores considerados para fins de lançamento, no fluxo financeiro.

Não assiste razão à recorrente.

A pretensão recursal parte da premissa de que a escritura pública posteriormente lavrada possuiria presunção absoluta quanto ao efetivo valor da operação, circunstância que afastaria qualquer possibilidade de a autoridade fiscal, mediante análise do conjunto probatório constante dos autos, identificar valor diverso efetivamente despendido na aquisição do imóvel. Tal entendimento, contudo, não encontra respaldo na legislação tributária:

Código Tributário Nacional

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrarão aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...] IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização não se valeu de mera presunção arbitrária ou de simples valoração subjetiva do imóvel, mas de conjunto probatório formado por contratos particulares, declarações prestadas pelos envolvidos, documentos financeiros e informações patrimoniais obtidas no curso do procedimento fiscal.

Nesse contexto, consignou a fiscalização que o imóvel foi considerado como parte integrante da operação imobiliária relacionada à aquisição da residência em Alphaville, registrando, ainda, que os comprovantes de transferências bancárias apresentados não indicavam o sr. Milton ou a sra. Maria Augusta como beneficiários diretos dos valores transferidos. Veja-se (fl. 4556):

b) Da valoração da venda do terreno no condomínio Royal Park

Esse item tem relação com o item anterior, pois a fiscalização levou em consideração que esse terreno entrou como parte do pagamento da venda da casa em Alphaville ao passo que tanto o sr. Milton (fl. 1662) quanto a sra. Maria Augusta (fl. 4519) alegam que o fluxo financeiro deveria contemplar o valor consignado na escritura de compra e venda, qual seja R\$ 380.000,00 em 06/12/2013 (fls. 382 a 384).

Essa alegação não pode ser acolhida pelos mesmos elementos já apresentados acima, ressaltando também que dos comprovantes de transferências bancárias efetuados pelo adquirente do terreno, em nenhum deles constam como beneficiário o sr. Milton ou a sra. Maria Augusta.

Demonstrativo de Comprovantes de transferência

<i>Data da emissão</i>	<i>Remetente</i>	<i>Favorecido</i>	<i>Valor</i>
06/12/13			23.334,00
06/12/13			115.000,00
06/12/13			126.666,00
06/12/13			115.000,00
		Total	380.000,00

Assim, a circunstância de ter sido posteriormente lavrada escritura pública consignando determinado valor não impede que a autoridade fiscal, mediante análise do conjunto probatório constante dos autos, identifique inconsistências entre o valor formalmente declarado e a efetiva movimentação financeira relacionada à operação.

Também não prospera a alegação de que as declarações prestadas pelos envolvidos seriam imprestáveis por terem sido confeccionadas “unilateralmente” ou posteriormente aos fatos. Isso porque tais elementos não foram considerados isoladamente, mas conjuntamente com os demais documentos e informações obtidos no curso da fiscalização, formando contexto probatório coerente e convergente quanto à operação analisada.

Outro ponto alegado pela contribuinte é a suposta ocorrência de duplicidade de tributação em relação à operação envolvendo o imóvel situado no Lote 26 da Quadra 09, no Royal Park Residence & Resort.

A recorrente sustenta que a mesma operação imobiliária já teria sido objeto de apuração e recolhimento de imposto de renda por diversos envolvidos, não podendo o respectivo valor ser novamente considerado no Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal. Veja-se:

O que se constata, portanto, é que constam apurações e recolhimentos mais de uma vez sobre a mesma operação, qual seja: venda do Lote 26 da Quadra 09, situado no Royal Park Residence & Resort, fato este não mensurado nos trabalhos de Fiscalização, tampouco pela Autoridade Julgadora, quando da elaboração de novo Demonstrativo.

O que se identifica é a exigência de imposto de renda, de forma indevida, por ao menos três vezes sobre a mesma operação:

1. Em apuração de Ganho de Capital da DIRPF do Sr. Milton (fls. 962/963);
2. Em apurações de Ganho de Capital nas DIRPF de Andreia Sayuri Sudo, Leandro Toshio Sudo, Sonia Regina Martioli Sudo, Teiji Okuhara e Helio Tadashi (fls. 286/287, 291/292, 296/297, 301/302 e 306/307);
3. E, uma vez mais, com a inclusão do valor “arbitrado” do imóvel em questão, no “Demonstrativo da Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”, que lastreia a autuação.

Assim, por influxo da moralidade administrativa, que rege os atos da administração, deveria a Fiscalização ter ao menos sopesados estas apurações e recolhimentos sobre a mesma operação imobiliária, para efeito de identificar a ocorrência de pagamento indevido, pois no ambiente de estrita legalidade tributária, descabe cobrança em duplicidade sobre a mesma operação, com a finalidade de então compensar o imposto pago de forma indevida, sob pena de enriquecimento sem causa da administração, o que não ocorreu.

Ocorre que não se verifica a alegada duplicidade de tributação.

A eventual apuração de ganho de capital nas Declarações de Ajuste Anual dos alienantes possui materialidade distinta daquela examinada no presente lançamento. Enquanto a tributação do ganho de capital recai sobre a renda auferida pelos vendedores em decorrência da alienação do imóvel, o lançamento ora discutido refere-se à verificação da compatibilidade entre os recursos comprovadamente disponíveis à recorrente e os dispêndios patrimoniais identificados pela fiscalização.

Assim, o imóvel não foi considerado para tributar novamente a renda dos alienantes, mas apenas como elemento integrante do Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal, destinado à aferição da suficiência financeira da recorrente para suportar a operação patrimonial analisada.

Não há, portanto, identidade de hipótese de incidência nem superposição de bases tributáveis apta a caracterizar bis in idem.

Por fim, a recorrente sustenta (fl. 4785, tópico 9) que, ainda que admitido o valor considerado pela fiscalização, teria havido erro quanto à competência utilizada no Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal, uma vez que os efeitos financeiros da alienação do imóvel somente ocorreriam em 12/2013, por ocasião da lavratura da escritura pública definitiva, e não em 06/2013, como considerado pela autoridade fiscal.

Também não lhe assiste razão, justamente porque a fiscalização não considerou a operação somente com base na data da escritura pública lavrada em 06/12/2013, mas a partir dos efeitos financeiros e patrimoniais identificados no curso da negociação.

Conforme consignado pela DRJ, o Contrato de Compromisso de Compra e Venda firmado em 03/06/2013 já previa pagamento de sinal em moeda corrente nacional, bem como a

utilização do terreno situado no Royal Park Residence como parte da composição financeira da operação. Veja-se (fl. 4735):

Assim, **se consta do contrato que o sinal de R\$ 90.000,00 foi pago em moeda corrente no dia 03/06/2013, resta claro que nessa data houve o efetivo pagamento.** Da mesma forma, deve ser considerado nessa data a datação em pagamento, fato este também declarado nas DIRPF dos vendedores. E por último, o valor de R\$ 660.000,00 foi corretamente apurado pelo fisco na data de 01/11/2013 (data da escritura de compra e venda - fls. 394 a 397).

Não há como exigir que o demonstrativo seja composto somente por saídas/entradas comprovadas por documentação bancária quando o meio utilizado pelo contribuinte for "moeda corrente nacional". **Se esse pagamento em espécie é corroborado por diversos outros documentos, o procedimento adotado pela autoridade lançadora está correto.**

Por último, também não está com a razão a defesa quando alegou que no Compromisso de Compra e Venda constava uma observação de que no imóvel continha uma residência em alvenaria inacabada e pendência de inventário e, assim, não se prestaria para efeitos de comparação, pesquisas aleatórias de valor de imóveis prontos e acabados. Basta verificar que, além dessa comparação feita fiscalização, o TVF ainda traz à fl. 4549 um anúncio de imobiliária sobre o imóvel vendido onde esse era anunciado a R\$ 950.000,00. E sobre esse anúncio nada disse a defesa.

Entendo que os fundamentos da decisão recorrida se revelam suficientes e adequados à solução da controvérsia, razão pela qual os adoto como razões de decidir, nos termos do art. 57 do Regimento Interno do CARF. Desse modo, deve ser mantida a decisão de primeira instância também sobre esse ponto.

III.1.4 - DA VALORAÇÃO DA COMPRA DA CASA EM ALPHAVILLE

A recorrente sustenta ainda que a fiscalização teria arbitrado indevidamente o valor da aquisição do imóvel localizado no condomínio Alphaville Jacarandá, desconsiderando a informação consignada no “Compromisso de Compra e Venda” firmado.

Alega ainda que o imóvel possuía peculiaridades que afastariam a validade dos parâmetros utilizados pela autoridade fiscal, especialmente por se tratar de imóvel inacabado e com pendências de inventário. Aduz, ainda, inexistir comprovação hábil e suficiente dos dispêndios considerados pela fiscalização nos montantes de R\$ 240.000,00 e R\$ 660.000,00. Veja-se (fl. 4787):

[...] Entretanto, conforme demonstrado na impugnação, a valoração do imóvel conforme realizada pela Fiscalização não merece prosperar, já que desconsidera a informação consignada no próprio Compromisso de Compra e Venda do qual alegadamente se valeu a fiscalização para embasar a

autuação, no sentido de que no imóvel continha uma residência em alvenaria inacabada e pendência de inventário.

Por consequência, não se prestam para efeitos de comparação, pesquisas aleatórias de valor de imóveis prontos e acabados ou terrenos, sem a correspondente indicação de fatores específicos de localização, metragem do terreno e construção, padrão de construção e materiais empregados, ausência de ônus ou pendências judiciais, os quais influem significativamente na valoração imobiliária. [...]

Não lhe assiste razão.

Inicialmente, observo que o lançamento não se fundamentou em mera presunção abstrata ou simples arbitramento unilateral da autoridade fiscal. Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização identificou “Compromisso de Compra e Venda” firmado em 03/06/2013, no qual a operação imobiliária foi pactuada pelo valor total de R\$ 900.000,00, a serem pagos mediante: i) R\$ 90.000,00 no ato da assinatura do contrato; ii) R\$ 150.000,00 mediante dação em pagamento de terreno situado no condomínio Royal Park Residence; e iii) R\$ 660.000,00 no ato da assinatura da escritura definitiva. Veja-se (fl. 4546):

a) Da valoração da compra da casa em Alphaville

Tanto o sr. Milton quanto a sra. Maria Augusta insurgem contra o valor adotado por essa fiscalização que tomou como parâmetro para valoração da compra da casa em epígrafe o contrato de Compromisso de Compra e Venda firmado em 03/06/2013 (fls. 14 a 19) e que estabelece em linhas gerais que a operação se deu pelo preço de R\$ 900.000,00 a serem pagos da seguinte forma:

- R\$ 90.000,00 no ato de assinatura do contrato;
- R\$ 150.000,00 mediante dação em pagamento de um terreno situado no condomínio Royal Park Residence;
- R\$ 660.000,00 no ato de assinatura da escritura definitiva.

O sr. Milton alegou que a transação não ocorreu tal como previsto nesse contrato e que “As disposições ali contidas cuidavam apenas de tratativas iniciais acerca das operações envolvendo os imóveis e, portanto, sofreram significativas alterações no curso das negociações” (fl. 1662). **Alegou também que são as matrículas dos imóveis que registram a vontade final das partes, e nestas, as operações de aquisição e alienação foram realizadas por valores e em datas distintas daquelas identificadas pela fiscalização**, ou seja, que o imóvel teria sido adquirido pelo preço de R\$ 250.000,00 em 01/11/2013 (data da escritura de compra e venda – fls. 394 a 397).

Dentro dessa mesma linha, a sra. Maria Augusta argumentou que “os valores constantes no ‘Anexo XVIII do Fluxo Financeiro Mensal’ se mostram em conflito com os constantes nos documentos públicos anteriormente

apresentados pela Contribuinte a esta Fiscalização e que em momento algum foram desconstituídos” (fl. 4519). Citou também que o registro R5/66.232 da matrícula 66.232 do 1º Registro de Imóveis de Londrina atestaria que a negociação se deu pelo montante de R\$ 250.000,00 (fls. 425 a 426). [...]

Como se pode notar, a fiscalização registrou as alegações apresentadas pela recorrente e por seu ex-cônjuge no sentido de que o contrato representaria apenas “tratativas iniciais” e de que o valor efetivo da operação teria sido diverso daquele considerado pela fiscalização.

Ocorre que o lançamento não se fundamentou exclusivamente no referido instrumento contratual, mas em conjunto probatório amplo e convergente produzido no curso do procedimento fiscalizatório.

Nesse sentido, consignou a fiscalização que, conforme levantamento realizado no âmbito da investigação conduzida pelo Ministério Público do Paraná, foram identificados pagamentos realizados aos vendedores do imóvel em montante superior ao valor posteriormente consignado na escritura pública de compra e venda. Veja-se (fls. 4549):

Sobre esses questionamentos, primeiramente deve ser ressaltado que conforme levantamento efetuado pelo Ministério Público do Paraná, constatou-se 4 pagamentos aos vendedores do imóvel que por si só já excedem o valor escriturado de R\$ 250.000,00:

R\$ 250.000,00 Depósito na conta [REDACTED] em 04/11/2013 (fl. 22)
 R\$ 27.778,00 Ordem de Pagamento a [REDACTED] em 01/11/13 (fls. 31 e 1017)
 R\$ 27.778,00 Ordem de Pagamento a [REDACTED] em 01/11/13 (fls. 31 e 1017)
 R\$ 27.778,00 Ordem de Pagamento a [REDACTED] em 01/11/13 (fls. 31 e 1017)
 R\$ 333.334,00 Total

Também deve ser somado a esse montante o cheque 1773 de R\$ 83.334,00 (vide item 2.2.2), aumentando ainda mais essa disparidade:

R\$ 333.334,00
 R\$ 83.334,00
 R\$ 416.668,00

Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu que o valor consignado na escritura pública não merecia fé para fins tributários, invocando, nesse sentido, a possibilidade de arbitramento prevista no art. 148 do CTN.

Também consignou o TVF que o imóvel objeto da operação estava localizado em área nobre da cidade de Londrina, no condomínio Alphaville I, sendo composto por residência de dois pavimentos e piscina, com área construída de 379,74 m² em terreno de 601 m². A autoridade fiscal registrou que foram realizados levantamentos comparativos de mercado com imóveis e terrenos localizados nos condomínios Alphaville I e Alphaville II, constatando-se que os valores anunciados eram substancialmente superiores ao montante de R\$ 250.000,00 declarado na escritura pública. Veja-se:

[...] Ademais, é importante deixar claro que a lei 5.172/96 em seu artigo 148 possibilita que a autoridade lançadora desconsidere os valores ou preços de bens declarados pelo contribuinte sempre que esses não mereçam fé, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial: [...]

Dentro desse contexto, o que se constatou por meio de pesquisas realizadas é que o valor da casa consignado no registro de imóveis e na escritura de compra e venda (R\$ 250.000,00 – fls. 394 a 397) é notoriamente inferior ao preço adotado pelo mercado, fato que justificaria a aplicação da norma legal retrocitada.

Para sustentar essa linha de entendimento, antes de tudo deve ser pontuado que o imóvel em questão está localizado em área nobre da região de Londrina dentro do condomínio Alphaville I (complexo formado pelo Alphaville Imbuías e Jacarandá) e é constituído de uma casa de dois pavimentos e piscina (no total de 379,74 metros quadrados conforme Habite-se 1236/2012 – fl. 887) construída em terreno de 601 metros quadrados.

Com base nas características desse imóvel, tomamos como parâmetro os anúncios de casas colocadas à venda no mês de maio/2013 do condomínio Alphaville I como também do condomínio Alphaville II, localizado nas proximidades do Alphaville I (fls. 947 a 950). Desse levantamento, verificou-se que os valores anunciados são muito superiores ao declarado pelo contribuinte (fls. 394 a 397), com preços variando de R\$ 3.000.000,00 a R\$ 685.000,00 (este último com área construída (181 m²) e área de terreno (388 m²) menores que o imóvel do contribuinte – 379,74 m² e 601 m², respectivamente).

Também efetuamos o levantamento de preço de terrenos dentro das mesmas condições acima (fl. 951) e o que se constatou é que o valor do metro quadrado do imóvel do contribuinte sequer acompanha o valor de mercado de um terreno sem construção, o que põe ainda mais em cheque a credibilidade do valor informado na escritura:

Terreno anunciado			Valor do metro quadrado (R\$)
Preço do terreno (R\$)	Área (m2)	Condomínio	
305.000,00	484	Alphaville II	630,17
243.000,00	391	Alphaville II	621,48
200.000,00	420	Alphaville II	476,19
265.000,00	403	Alphaville II	657,57
240.000,00	389	Alphaville II	616,97
215.000,00	419	Alphaville II	513,13
210.000,00	373	Alphaville II	563,00
245.000,00	490	Alphaville II	500,00
210.000,00	381	Alphaville II	551,18
228.000,00	360	Alphaville II	633,33
210.000,00	381	Alphaville II	551,18
200.000,00	410	Alphaville II	487,80
370.000,00	600	Alphaville I	616,67
210.000,00	364	Alphaville II	576,92
230.000,00	376	Alphaville II	611,70
420.000,00	606	Alphaville I	693,07

Imóvel do contribuinte			Valor do metro quadrado R\$
Preço informado na escritura R\$ (terreno + casa)	Área do terreno m2	Condomínio	
250.000,00	601	Alphaville I	415,97

O TVF ainda consignou que o imóvel havia sido anteriormente anunciado pela Imobiliária Santaméfrica Ltda pelo valor de R\$ 950.000,00:

[...] Destaque-se também que esse imóvel chegou a ser anteriormente colocado à venda através da Imobiliária Santaméfrica Ltda – CNPJ xxxxxxxxx e que na época ela havia avaliado o mesmo por R\$ 950.000,00 (fls. 870 a 874), ou seja, valor quase 4 vezes maior que o da escritura (R\$ 250.000,00).

Diante desse contexto, não procede a alegação de que a operação teria permanecido em mera fase de negociação preliminar até a lavratura da escritura definitiva.

Conforme consignado pela fiscalização, foram identificadas notas fiscais emitidas em nome da recorrente e de seu ex-cônjuge contendo como endereço residencial ou de entrega o imóvel localizado no Alphaville já nos meses de setembro e outubro de 2013, além de registros de acesso ao condomínio demonstrando que ambos ingressavam no local na condição de moradores desde 13/06/2013. Veja-se:

[...] Além disso, ainda que os elementos acima apresentados já sejam suficientes para desconsiderar o valor declarado do negócio, existem outros que merecem consideração.

O primeiro ponto é que foram encontradas notas fiscais de compras efetuadas tanto pelo sr. Milton (a partir de 14/10/2013) quanto pela sra. Maria Augusta (a partir de 06/09/2013) em que ambos informam como endereço residencial e/ou endereço de entrega aquele referente ao imóvel em Alphaville (Rua das Bromélias 284 e/ou Quadra 06 Lote 13 Alphaville I), fato que já sinalizaria a existência de acordo de compra do imóvel anterior à data da escritura (01/11/2013): [...] Corrobora para esse entendimento o fato do sr. Milton e da sra. Maria Augusta adentrarem nesse condomínio na

condição de moradores desde 13/06/2013, conforme pode ser observado do relatório de acessos fornecido pela administradora do Alphaville I (Associação Alphaville Londrina Residencial – CNPJ 05.293.445/0001-20) – fls 895 a 900. [...]

Desse modo, diante da consistência do conjunto probatório produzido no procedimento fiscal e da ausência de elementos aptos a infirmar as conclusões alcançadas pela fiscalização, deve ser mantida a apuração realizada quanto à valoração da aquisição do imóvel localizado no condomínio Alphaville Jacarandá.

III.1.5 – DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO IDÔNEA DOS RECURSOS ALEGADAMENTE UTILIZADOS PARA JUSTIFICAR A EVOLUÇÃO PATRIMONIAL

A recorrente reitera em seu recurso a tese de que os valores relativos a mútuos celebrados com familiares, bem como os recursos decorrentes da alienação de imóvel no condomínio Royal Park Residence & Resort, teriam sido regularmente declarados nas DIRPFs apresentadas pelas partes envolvidas, razão pela qual, no seu entendimento, não poderiam ser desconsiderados na composição do “Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”.

Alega que os empréstimos ocorreram entre familiares próximos, circunstância que justificaria a ausência de maiores formalidades contratuais, afirmando ainda que as DIRPFs dos mutuantes demonstrariam a efetiva capacidade financeira para concessão dos valores. Sustenta, por fim, que “somente em relação a rendimentos não declarados pode ser calculado acréscimo patrimonial a descoberto”.

Diante disso, cumpre observar que **o acréscimo patrimonial a descoberto não decorre da simples ausência formal de declaração de rendimentos**, mas da incompatibilidade verificada entre os recursos cuja origem foi efetivamente comprovada e os dispêndios identificados no curso do procedimento fiscal.

Nesse sentido, como bem pontuado pela DRJ, a análise patrimonial realizada pela fiscalização possui por objetivo comparar, em determinado período, as origens de recursos financeiramente disponíveis ao contribuinte com as aplicações e dispêndios efetivamente realizados, a fim de verificar eventual insuficiência patrimonial não justificada.

Assim, a mera indicação de determinado valor em Declaração de Ajuste Anual não implica, por si só, comprovação automática da efetiva disponibilidade financeira dos recursos alegadamente utilizados pela recorrente.

Nesse sentido, **SÚMULA CARF Nº 239** estabelece que para elidir a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não é suficiente a identificação do depositante.

Conforme consignado na decisão recorrida, “a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física prova a declaração, mas não o fato declarado”, competindo ao contribuinte demonstrar a efetiva materialidade das operações quando intimado pela fiscalização.

Diferente do que alega a recorrente, a fiscalização não desconsiderou os alegados mútuos familiares de forma arbitrária ou mediante “dois pesos e duas medidas”.

Ao contrário, conforme registrado pela DRJ, enquanto as operações imobiliárias analisadas estavam amparadas por conjunto probatório amplo e convergente, composto por contratos particulares, registros de acesso ao condomínio, notas fiscais, declarações prestadas pelos envolvidos, pagamentos identificados e demais elementos externos de corroboração, os alegados empréstimos familiares estavam lastreados essencialmente em declarações unilaterais e registros em DIRPF. Nesse sentido:

Enquanto nos alegados empréstimos tem-se apenas declarações e DIRPFs, nas alienações dos imóveis o fisco apurou uma série de elementos, aqui exaustivamente relatados e analisados, que corroboram as declarações de ajuste e esclarecimentos apresentados pelos alienantes do imóvel.

Também não procede a alegação de que a informalidade típica das relações familiares dispensaria a contribuinte de comprovar a efetiva entrega dos recursos.

Como corretamente assentado pela decisão recorrida, embora seja perfeitamente admissível certa informalidade em negócios realizados entre parentes próximos, **tal circunstância não afasta a necessidade de demonstração mínima da efetividade das operações financeiras alegadas.**

Além disso, os documentos particulares apresentados pela recorrente não possuem eficácia absoluta perante terceiros, especialmente em relação à Fazenda Pública.

Como destacado pela DRJ, os arts. 219, 221 e 288 do Código Civil, bem como o art. 408 do CPC, estabelecem que documentos particulares e declarações unilaterais produzem presunção restrita aos signatários, não vinculando terceiros quanto à efetiva ocorrência dos fatos declarados.

Assim, os documentos apresentados pela recorrente, desacompanhados de elementos externos idôneos capazes de demonstrar a efetiva circulação financeira dos recursos alegadamente emprestados, não possuem aptidão suficiente para infirmar as conclusões alcançadas pela fiscalização.

Também não prospera a alegação de que os valores declarados em DIRPF deveriam necessariamente compor o fluxo patrimonial apenas por terem sido formalmente informados ao Fisco.

O Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal exige **comprovação concreta da efetiva disponibilidade financeira dos recursos** utilizados para suportar os dispêndios identificados no período fiscalizado, não sendo suficiente a simples existência de registros declaratórios desacompanhados de comprovação material idônea.

É nesse mesmo sentido que tem decidido este Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2008 ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NECESSIDADE

DE COMPROVAÇÃO. O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte evidenciado por análise em que se cotejaram as aplicações realizadas com os recursos disponíveis no mesmo período só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.⁶

Desse modo, diante da ausência de comprovação satisfatória da efetiva disponibilidade financeira dos valores alegadamente recebidos a título de mútuo ou utilizados para justificar a evolução patrimonial apurada, correta a metodologia adotada pela fiscalização e mantida pela DRJ.

III.1.6 – DOS CHEQUES ADMINISTRATIVOS Nº 1773 E 1774 E DA ALEGADA INCONSISTÊNCIA TEMPORAL DOS DISPÊNDIOS.

Conforme se verifica do **Termo de Verificação Fiscal** (fl. 4558), a fiscalização constatou a emissão de um cheque pela recorrente no valor de R\$166.668,00 no dia 01/11/2013, o qual foi **utilizado para aquisição de outros dois “cheques o.p” (cheques administrativos) de números nº 1773 e 1774**, ambos no valor de R\$ 83.334,00. Esses dois cheques têm como tomador e como favorecido a sra. Maria Augusta Packer Hintz.

No curso da análise fiscal, a autoridade lançadora apurou que os cheques possuíam destinações distintas.

Em relação ao **cheque nº 1773**, consignou o TVF que os recursos foram posteriormente direcionados à conta bancária nº 1646-45, de titularidade da sra. Kikue Shimada, mãe de uma das alienantes do imóvel localizado no condomínio Alphaville, concluindo a fiscalização **que o referido título possuía relação direta com a negociação imobiliária já examinada no tópico referente à aquisição da casa em Alphaville**. Veja-se:

[...] Constatou-se cheque emitido pela sra. Maria Augusta no valor de R\$ 166.668,00 no dia 01/11/2013 (conforme lançamento no dia 01/11/2013 do banco Bradesco – agência 2648 – conta 93590-5 – fl. 1965) e sobre o qual ela foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o destino e natureza da operação (conforme item 3 do TERMO 2018-00148-4 12 com ciência em 27/09/2018 fls. 4373 a 4375 e item 1.1 do TERMO 2018-00148-4 14 com ciência em 19/10/2018 fls. 4450 e 4451). Em atenção à duas intimações, a sra. Maria Augusta informou que (fls. 4415 a 4417 e 4452 a 4456) [...]

Em ambos os cheques constam como tomador e também como favorecido a sra. Maria Augusta Packer Hintz:

⁶ Processo nº 10945.722028/2013-18. Acórdão 2301-010.905 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. 13 de setembro de 2023. Relator Joao Mauricio Vital.

23/11/18 SISTEMA EMISSAO DE CHEQUES 12:08:25
 CHEMT062 CONSULTA BASE DE HISTORICO DE CHEQUES O.P. CHEMU620

COMANDO =>

STATUS REGISTRO: 0	TIPO EMISSAO: 0
STATUS CHEQUE : 8	VALOR : 83.334,00
SUSTAR CHEQUE : 0	TAXA : 0,00
MOTIVO SUST. :	
CPF/CNPJ: 826.734.209-59	
CPF/CNPJ: 826.734.209-59	

IA HINTZ
 GUSTA PACKER HINTZ

TIPO.....	0	B
DATA.....	01/11/2013	05/03/2014
HORA.....	14:06:00	03:02:12
EXECUTOR (C/C).....	9.300.502	0.000
EXECUTOR (NIVEL).....	083	000
AUTORIZANTE (C/C).....	6.998.267	0.000
AUTORIZANTE (NIVEL).....	088	000
AG. P/ PGTO.....	02648	04421
NRO TERMINAL.....	029	000
NRO AUT.....	610	000

23/11/18 SISTEMA EMISSAO DE CHEQUES 12:09:02
 CHEMT062 CONSULTA BASE DE HISTORICO DE CHEQUES O.P. CHEMU620

COMANDO =>

STATUS REGISTRO: 0	TIPO EMISSAO: 0
STATUS CHEQUE : 8	VALOR : 83.334,00
SUSTAR CHEQUE : 0	TAXA : 0,00
MOTIVO SUST. :	
CPF/CNPJ: 826.734.209-59	
CPF/CNPJ: 826.734.209-59	

IA HINTZ
 GUSTA PACKER HINTZ

TIPO.....	0	B
DATA.....	01/11/2013	02/05/2014
HORA.....	14:04:48	03:01:51
EXECUTOR (C/C).....	9.300.502	0.000
EXECUTOR (NIVEL).....	083	000
AUTORIZANTE (C/C).....	6.998.267	0.000
AUTORIZANTE (NIVEL).....	088	000
AG. P/ PGTO.....	02648	04421
NRO TERMINAL.....	029	000
NRO AUT.....	609	000

[...] Os recursos do cheque de número 1773 tiveram como destino final o banco 388 (HSBC) agência xxx, conta xxxx (fls. 4531 e 4541): [...] Da análise dos documentos abordados no item 3.2.1 “a” (“Da valoração da compra da casa em Alphaville”), **verifica-se uma transferência que embora não tenha relação direta com a operação do cheque 1773, contém como conta favorecida exatamente essa mesma conta xxxx.** Dessa forma, por meio desse documento, é possível observar que essa conta pertence à sra. Kikue Shimada – CPF 836.971.019-00.

A sra. Kikue Shimada é mãe de Helena Iukiko Shimada Okuhara, uma das vendedoras da casa em Alphaville e esposa do sr. Teiji Okuhara (também vendedor). Dessa forma, é plausível que o cheque 1773 posteriormente depositado na conta 1646-45 tenha relação direta com a negociação da casa no condomínio Alphaville I, ainda mais considerando as informações prestadas pela sra. Maria Augusta (fls. 4415 a 4417 e 4452 a 4456) sobre o cheque de R\$ 166.668,00 (muito embora tal fato não confirme de forma alguma que a compra desse imóvel se deu por R\$ 250.000,00). **Dessa forma, considerando que o fluxo financeiro já contempla os dispêndios com a aquisição da casa, não se vislumbra a necessidade de inclusão desse cheque nesse demonstrativo.**

A recorrente, por sua vez, sustenta que o próprio TVF demonstraria inconsistência na composição temporal dos dispêndios relacionados à aquisição do imóvel em Alphaville e que o

cheque nº 1773 somente teria sido depositado em março de 2014, circunstância incompatível com a inclusão integral dos dispêndios da aquisição no exercício de 2013:

Se o dispêndio representado no cheque 1773 se relaciona à negociação da casa no condomínio Alphaville, como consignado no TVF e foi efetivamente depositado em 05/03/2014, não subsiste a assertiva contraditória de que o mesmo não foi incluído no demonstrativo, considerando que “o fluxo financeiro já contempla os dispêndios com a aquisição da casa”.

Quanto ao ponto, no acórdão ora recorrido, a Autoridade Julgadora limitou-se a dizer não compreender a impugnação quanto ao ponto, às fls. 4736. [...] O “Demonstrativo da Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal” limita-se ao período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2013 e tanto a Fiscalização, quanto a autoridade julgadora em primeira instância, arbitraram como dispêndio total para aquisição da casa em Alphaville, o valor de R\$ 900.000,00, ao lançar como dispêndios a quantia de R\$ 240.000,00 em 06/2013 e R\$ 660.000,00 em 11/2013 no “Demonstrativo da Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal”.

No entanto, conforme consignado no próprio TVF, o cheque 1773 representa dispêndio incorrido efetivamente em 03/2014 e, de acordo com a Fiscalização se relaciona a negociação da casa no condomínio Alphaville.

Infere-se, portanto, das informações lançadas no TVF que o pagamento do preço, não se deu exclusivamente em 2013, ou seja, de acordo com o TVF os dispêndios de aquisição do imóvel em Alphaville não se concentram em 2013, como faz crer a Fiscalização e a Autoridade Julgadora, no acórdão recorrido.

Portanto, mostra-se incorreta a inclusão dos dispêndios totais arbitrados pela Fiscalização em relação à aquisição do imóvel em Alphaville pela Fiscalização, qual seja: R\$ 900.000,00 no “Demonstrativo da Variação Patrimonial – Fluxo Financeiro Mensal” em 06 e 11/2013, pois de acordo com o TVF parte destes dispêndios se deu, na realidade, em 2014, com o cheque 1773, de modo que os trabalhos fiscais deveriam ter se estendido a 2014, o que, injustificadamente, não ocorreu.

Não procede a alegação de duplicidade de lançamentos em relação ao cheque nº 1773. Conforme expressamente consignado no próprio TVF, **a fiscalização concluiu que os dispêndios relacionados à aquisição do imóvel em Alphaville já se encontravam contemplados no fluxo financeiro da aquisição da casa**, razão pela qual **não haveria necessidade de inclusão** adicional do referido cheque no Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal. Veja-se:

[...] **A sra. Kikue Shimada é mãe de Helena Iukiko Shimada Okuhara, uma das vendedoras da casa em Alphaville e esposa do sr. Teiji Okuhara** (também vendedor). Dessa forma, é plausível que o cheque 1773 posteriormente depositado na conta 1646-45 tenha relação direta com a

negociação da casa no condomínio Alphaville I, ainda mais considerando as informações prestadas pela sra. Maria Augusta (fls. 4415 a 4417 e 4452 a 4456) sobre o cheque de R\$ 166.668,00 (muito embora tal fato não confirme de forma alguma que a compra desse imóvel se deu por R\$ 250.000,00). **Dessa forma, considerando que o fluxo financeiro já contempla os dispêndios com a aquisição da casa, não se vislumbra a necessidade de inclusão desse cheque nesse demonstrativo.**

Ou seja, o cheque nº 1773 não foi lançado autonomamente como novo dispêndio além dos valores já apropriados pela fiscalização relativamente à aquisição do imóvel.

Por isso a DRJ afirmou que “Sobre o cheque 1773 este relator não compreendeu o que pretende a defesa com suas argumentações de fls. 4659, haja vista que o valor correspondente a este cheque não foi incluído no demonstrativo de variação patrimonial [...]”

Também não prospera a tese de que o depósito posterior do cheque em 2014 deslocaria automaticamente o dispêndio para exercício posterior.

O conjunto probatório constante dos autos demonstra que a aquisição patrimonial do imóvel em Alphaville já havia sido economicamente implementada em 2013, mediante assinatura do compromisso de compra e venda, emissão dos cheques administrativos, pagamentos vinculados à operação e imissão na posse do imóvel.

Nesse contexto, a posterior circulação financeira ou compensação bancária do cheque nº 1773 em 2014 não possui o condão de descaracterizar que a obrigação patrimonial e os dispêndios da aquisição já haviam sido assumidos e apropriados no exercício de 2013.

III.1.6 – DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Em relação à conta do banco itaú nº 40XX-X, agência 40X1, a recorrente alega que se trata de conta conjunta “cuja movimentação financeira era exercida única e exclusivamente pelo ex-cônjuge desta contribuinte” e, por isso, não se aplicaria o §6º, art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 6º Na hipótese de **contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto**, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e **não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.** (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

No seu entender, somente o “efetivo titular”, responsável pela manutenção da conta, é que poderia prestar as informações solicitadas pela autoridade fiscal e, conseqüentemente, ser responsabilizado por eventual omissão.

Entendo, no entanto, que merece razão a DRJ no entendimento de que a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos deve ser imputada a todos os titulares da conta corrente, haja vista que, segundo o próprio §6º do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Veja-se (fl. 4739):

[...] Sobre o assunto, entende-se que **a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser imputada a todos os titulares da conta-corrente**, haja vista o disposto no §6º daquele artigo, segundo o qual, no caso de não haver a comprovação da origem dos recursos creditados na conta corrente analisada, serão os rendimentos ou receitas omitidas distribuídos proporcionalmente à quantidade de titulares.

Por outro lado, caso haja vinculação dos créditos não comprovados a um ou mais titulares, não há porque fazer rateio entre eles. Entretanto, se não for identificada a titularidade da totalidade ou parte dos créditos não comprovados, necessariamente há que se realizar o rateio desses créditos entre todos os titulares da conta de depósito ou investimento. Esse é o entendimento da Solução de Consulta Interna Cosit nº 46, de 26 de setembro de 2008, cuja parte da ementa transcrevo abaixo:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 46, de 26 de setembro de 2008

CONTA CORRENTE - RATEIO

Caso haja vinculação dos créditos não comprovados a um ou mais titulares de conta corrente estes valores não serão submetidos a rateio. Na impossibilidade de se vincular os créditos não comprovados na conta corrente, será feito o rateio destes rendimentos ou receitas omitidas pela quantidade de titulares.

No caso, quer a contribuinte evitar o rateio com base em meras alegações desprovidas de provas.

A recorrente alega ainda que não se sustentaria a autuação lavrada sob alegação de que não houve comprovação de origem em relação à quantia de R\$90.000,00 consignada na conta bancária 93XX0-X, AG 2XX8, em dezembro/13.

Em relação esse ponto, a fiscalização consignou no TVF que os valores creditados na referida conta bancária não tiveram origem comprovada mediante documentação hábil e idônea, apesar das intimações expedidas no curso do procedimento fiscal. Consta do demonstrativo elaborado pela autoridade lançadora depósito no valor de R\$ 90.000,00 em 16/12/2013, cuja origem permaneceu desacompanhada de elementos probatórios suficientes a afastar a presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente sustenta que referido valor possuiria origem em empréstimos realizados entre familiares, bem como em recursos decorrentes de aluguéis e atividade rural, alegando que a fiscalização teria desconsiderado indevidamente as informações constantes nas declarações dos supostos mutuantes e mutuária.

No entanto, como bem pontuado pela fiscalização e pela DRJ, a apresentação de declarações unilaterais, DIRPFs e alegações genéricas acerca da existência de empréstimos não se mostra suficiente, por si só, para comprovar a efetiva origem dos recursos movimentados em conta bancária, sobretudo quando ausentes elementos materiais aptos a demonstrar a efetiva transferência financeira, disponibilidade econômica dos supostos mutuantes e correspondência temporal entre os ingressos bancários e as operações alegadas.

Conforme reiteradamente entendido pelo CARF, a presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 somente é afastada mediante prova robusta da origem dos recursos, incumbindo ao contribuinte o ônus de demonstrar, de forma inequívoca, a licitude e materialidade das operações apontadas como justificadoras dos créditos bancários. Nesse sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NECESSIDADE DE EFETIVA COMPROVAÇÃO. PRESUNÇÃO RELATIVA. ÔNUS DA PROVA. Tributam-se como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. Em se tratando de presunção legal relativa, cabe ao contribuinte o ônus da prova no que diz respeito à origem dos recursos que busquem justificar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. OPERAÇÕES DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO. Os mútuos devem estar lastreados por documentação hábil e idônea representativa das operações realizadas. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DOAÇÕES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. EFETIVO RECEBIMENTO. Restando comprovado o efetivo recebimento do numerário pelo contribuinte por meio de doações, imperioso incluir-se tais importâncias como origem, para fins de análise da evolução patrimonial.⁷

Mantenho, portanto, a decisão recorrida, nesse mesmo sentido.

III.2 – DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA.

⁷ Processo nº 19515.003613/2007-10. Acórdão 2401006.169 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária . 10 de abril de 2019. Relator: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

A fiscalização aplicou **multa de ofício** prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de forma **qualificada** no valor de **150%**.

A recorrente alega em seu recurso vício de motivação para majoração da multa, pois, no seu entender, **inexistiria dolo ou má fé de sua parte**. Argumentam ainda que tal sanção imposta pela fiscalização sobre o tributo não recolhido extrapola os limites da razoabilidade e proporcionalidade, assumindo um **viés confiscatório**.

Quanto à aplicação do referido princípio, importa destacar que esta instância julgadora, no entanto, **não tem competência para avaliar a inconstitucionalidade das normas**, pois essa matéria está reservada ao Poder Judiciário, tendo em vista a presunção de constitucionalidade das leis:

Decreto Federal nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Além disso, a multa foi aplicada em estrita conformidade com o parâmetro legal vigente, **não cabendo ao contencioso administrativo afastá-la sob o argumento de excesso ou confisco**. Trata-se de penalidade imposta por força normativa, cuja legalidade deve ser presumida, nos termos do § 10º do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Importa destacar que as razões e os fundamentos legais para qualificação e majoração da multa de ofício são diferentes, inclusive tratadas em tópicos diferentes pela fiscalização.

No que tange à **qualificação da multa**, segundo o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 poderá ser aplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *ipsis litteris*:

Lei nº 4.502/1964

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

No presente caso, o **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 4563 e 4564) evidencia que a contribuinte adotou condutas destinadas a ocultar a real dimensão patrimonial das operações realizadas, mediante declaração de valores incompatíveis com a realidade econômica dos negócios praticados.

A fiscalização apurou que a aquisição do imóvel no condomínio Alphaville foi registrada por valor notoriamente inferior ao efetivamente despendido, constando inclusive na escritura pública a descrição de “lote sem benfeitorias”, apesar de a negociação envolver imóvel residencial já edificado, circunstância considerada apta a conferir aparência artificial de regularidade ao valor declarado de R\$ 250.000,00.

Verificou-se, ainda, a utilização de recursos decorrentes da alienação de terreno no condomínio Royal Park, no valor de R\$ 380.000,00, para justificar indevidamente evolução patrimonial incompatível com os rendimentos declarados.

Tais condutas demonstram atuação consciente voltada à redução artificial do patrimônio efetivamente apurado pela fiscalização, dificultando a correta identificação da origem dos recursos e caracterizando hipótese de fraude prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, circunstância que autoriza a qualificação da multa de ofício.

Ademais, a multa aplicada observou o parâmetro e regra legal, **de modo que não este contencioso administrativo fiscal não pode afastá-la com base no argumento de ser excessiva ou confiscatória**. É aplicada por força normativa vigente (§10º, art. 89 da Lei nº 8.212) com presunção de constitucionalidade das leis.

A qualificação da multa foi acertada, portanto.

Entretanto, torna-se importante mencionar acerca da alteração da redação da legislação, dada pela Lei nº 14.689/2023, a qual passou a dispor que a multa majorada nos casos de conluio, fraude ou sonegação seria de 100%, veja-se:

Lei nº 14.689/2023

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

.....

§ 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;

Nesse sentido, o art. 106, II, alínea c, do Código Tributário Nacional, prevê que a lei será aplicada a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, combinar-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A jurisprudência do CARF entende no mesmo sentido:

Número do processo: 10980.720927/2016-01

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Dec 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Thu Jan 09 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LAPSO MANIFESTO. CABIMENTO. Constatado o lapso manifesto no julgamento realizado, em razão da falta de aplicação da retroatividade benigna, deve o vício ser sanado. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Número do processo: 15588.720062/2022-79

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Nov 06 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Nov 25 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE

NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF. Na existência de omissão, contradição ou obscuridade em Acórdão proferido por este Conselho, são cabíveis Embargos de Declaração para saneamento da decisão. MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO. Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

Portanto, restando devidamente caracterizada a conduta dolosa da autuada e a utilização indevida de créditos sem certeza e liquidez, é plenamente cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. No entanto, **impõe-se a aplicação retroativa da norma mais benéfica introduzida pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023, nos termos do art. 106, II, 'c', do CTN, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual máximo de 100% do valor da contribuição exigida.**

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares arguidas, e no mérito voto por **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **reduzir a multa de ofício qualificada do percentual de 150% para 100%**, nos termos do art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca