



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720198/2017-31
ACÓRDÃO	2101-003.831 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OCTAVIO BIZZE BRANDAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2015

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FATO GERADOR. DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA.

O fato gerador do IRPF, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de acréscimo patrimonial a descoberto, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXIVO. SÚMULA CARF Nº 223.

O fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física é complexo, aperfeiçoando-se em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, momento em que se consolida a base de cálculo e se torna possível a apuração definitiva do tributo.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

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. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Marcio Henrique Sales Parada (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Octávio Bizzo Brandão contra o Acórdão 10-69.177, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA) em sessão de 26/05/2020, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário lançado.

O lançamento, formalizado por auto de infração, tem por objeto o IRPF relativo aos anos-calendário 2013 e 2015, no valor de R\$ 1.607.886,21, acrescido de multa qualificada de 150% e demais encargos legais.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal instaurou auditoria fiscal em face da variação patrimonial apurada nos anos-calendário 2013 e 2015. A fiscalização constatou a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, apurado pelo método indireto de confronto mensal de origens e aplicações de recursos pelo regime de caixa.

Segundo a Fiscalização, o desequilíbrio decorre da aquisição, pelo contribuinte, de 50% das propriedades rurais denominadas Fazenda Boa Esperança (2013, matrícula 19.275) e Fazenda Palmares (2015, registros R.8-2464 e R.8-2466), cujos custos totalizaram R\$ 2.226.000,00, porém, por outro lado, foi verificada a desproporção com os rendimentos declarados de R\$

57.962,95 no conjunto dos dois períodos. A Fiscalização ainda apontou que os imóveis não foram informados na Declaração de Ajuste Anual dos respectivos anos-calendário.

Nesse aspecto, a Fiscalização elaborou o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial a partir das declarações de ajuste anual e de bens do contribuinte, dos dados constantes das bases internas da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dos documentos obtidos junto aos Cartórios de Imóveis diligenciados, verificando-se que o contribuinte realizou, em abril/2013, a aquisição de 50% da Fazenda Boa Esperança (matrícula 19.274, 96,80 ha, município de Cachoeiro de Itapemirim/ES), pelo valor total de R\$ 432.250,00, compreendidos o preço do imóvel e o correspondente ITBI, e, em abril/2015, a aquisição de 50% da Fazenda Palmares (matrículas 2.464 e 2.466, Vila Soturno – Cachoeiro de Itapemirim/ES), pelo valor total de R\$ 1.793.750,00, igualmente incluídos o preço e o ITBI.

Em ambos os anos, os rendimentos tributáveis declarados pelo contribuinte somados aos saldos iniciais em mãos declarados na DAA, R\$ 37.092,84 em 2013, recebidos da Gravimar Granitos e Mármore Ltda e da JVS Mármore e Granitos Ltda, e R\$ 18.912,00 em 2015, recebidos exclusivamente da Gravimar, mostraram-se manifestamente insuficientes para lastrear os desembolsos efetuados, gerando os descobertos mensais apurados no demonstrativo.

Os valores apurados por fato gerador foram de R\$ 344.294,16 (30/04/2013), R\$ 66.491,59 (31/12/2013), R\$ 1.750.029,73 (30/04/2015) e R\$ 34.913,60 (31/12/2015). Sobre todos os valores foi aplicada multa qualificada de 150%, por concluir a auditora fiscal ter restado manifesta a intenção do contribuinte em se eximir do IRPF devido, tendo sido também lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte apresentou impugnação em 09/10/2019 (fls. 270/282), suscitando preliminarmente a nulidade da Certidão de Dívida Ativa originalmente formada em razão de ter a ciência do auto de infração ocorrido por edital. No mérito, arguiu: (i) decadência do ano-calendário 2013, sustentando que, contado o prazo a partir de 01/01/2014, ele teria se encerrado antes da ciência em 09/09/2019; e (ii) inaplicabilidade da multa qualificada, por ausência de comprovação de dolo.

A 8ª Turma da DRJ/POA julgou improcedente a impugnação por unanimidade. Quanto à nulidade, entendeu que a ciência válida inaugurada pela intimação postal de fls. 265/267 supre qualquer vício anterior. Quanto à decadência, afastou a tese do contribuinte, fixando o *dies a quo* do prazo quinquenal em 01/01/2015, com fundamento no art. 150, §4º, combinado com o art. 173, I, do CTN, por estar comprovado o dolo. Quanto à multa, manteve a qualificação, destacando a diferença entre rendimentos declarados e dispêndios realizados e a omissão reiterada dos imóveis na DIRPF. Destaca-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2015

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

A ausência de pagamento antecipado ou na constatação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário começa a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento (150%) quando restar caracterizada a conduta dolosa do contribuinte.

O recorrente foi cientificado do acórdão em 20/07/2020 (fl. 361) e interpôs o recurso voluntário em 11/08/2020 (fl. 363), renovando as teses da impugnação quanto à decadência e à inaplicabilidade da multa qualificada.

No que toca à decadência, sustenta que o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o próprio exercício do fato gerador (2013), de modo que o *dies a quo* seria 01/01/2014 e o prazo teria encerrado em 01/01/2019, antes da ciência.

No que se refere a multa qualificada, invoca a Súmula CARF nº 14 e a falta de evidência positiva de fraude, argumentando que o registro público dos imóveis em seu próprio nome demonstra a ausência de qualquer intenção de ocultar o patrimônio ao Fisco.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Multa qualificada

O auto de infração aplicou multa qualificada de 150%, com fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, combinado com os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. A qualificação exige a comprovação positiva e autônoma de uma das hipóteses previstas naqueles dispositivos: sonegação, fraude ou conluio. A constatação da infração, por si só, não é suficiente.

A Lei nº 14.689/2023, ao dar nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tornou explícito o que já resultava da interpretação sistemática do dispositivo, segundo o qual a qualificação da multa “não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa prevista nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964” (art. 44, §1º-A, I, na redação vigente).

No caso concreto, a Fiscalização aplicou a multa qualificada pelas seguintes razões:

O contribuinte em questão fez aquisição e de inúmeros e imóveis e que envolvem valores vultosos como abaixo demonstramos:

ANO 2013

BENS ADQUIRIDOS						
DESCRIÇÃO DOS BENS	RECEBIMENTOS					
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
50% DA FAZENDA BOA ESPERANÇA – 96,80 HA – MATRÍCULA 19274				400.000,00		
50% ITBI DA FAZENDA BOA ESPERANÇA – 78.6750 M2 – MATR				32.250,00		
Total Dispendido no Mês	0,00	0,00	0,00	432.250,00	0,00	0,00

ANO 2015

BENS ADQUIRIDOS						
DESCRIÇÃO DOS BENS	RECEBIMENTOS					
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
50% DA FAZENDA PALMARES – VG SOTURNO – CACHOEIRO MATR 2464 E 2466				1.750.000,00		
ITBI – 50% - FAZENDA PALMARES – MATR 2464 E 2466				43.750,00		
Total Dispendido no Mês	0,00	0,00	0,00	1.793.750,00	0,00	0,00

Tais valores são completamente incompatíveis com os rendimentos informados como auferidos nas Declarações de Imposto de Renda dos anos calendário 2013 e 2015, desta forma não há que se falar que estes valores não foram informados à Receita Federal por esquecimento.

Há de se ressaltar também que os imóveis não foram informados à Receita Federal e que superam em muito o valor do patrimônio declarado, o que corrobora a conclusão que deixaram de constar da Declaração obrigatória não por esquecimento mas por motivo intencional: o de ocultar bens e de ocultar a percepção de rendimentos fazendo com que a Receita Federal não pudesse tomar conhecimento de existência de fato gerador do imposto de renda e assim o fiscalizado se esquivou do pagamento espontâneo do imposto de renda e tentou se esquivar de sua cobrança de ofício, tentando impedir seu conhecimento por parte da autoridade lançadora.

Ademais o fato se repetiu nos dois anos fiscalizados o que mostra uma conduta reiterada do contribuinte. O art. 44 da Lei 9.430, de 27/12/1996, com nova redação dada pelo art. 14, da Lei 11.488 de 11/06/2007, dispõe que: (...)

Pelos fatos descritos no presente relatório parece-nos ter ficado manifesta a intenção do contribuinte em se eximir do IRPF devido.

Por todo o exposto aplicamos sobre o imposto apurado a MULTA QUALIFICADA e lavramos REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS relatando os fatos aqui expostos.

A fundamentação do Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal se apoia em dois elementos, como se extrai do trecho acima. O primeiro é a desproporção entre os rendimentos declarados e os desembolsos com aquisição de imóveis rurais, a partir do qual a autuante conclui que os valores não poderiam ter deixado de ser informados por mero esquecimento. O segundo é a omissão dos imóveis adquiridos na Declaração de Ajuste Anual.

No caso em concreto, a qualificação da multa se mostra corretamente aplicada.

Em que pese os imóveis adquiridos (50% da Fazenda Boa Esperança, em abril/2013, e 50% da Fazenda Palmares, em abril/2015) terem sido registrados em cartório em nome do contribuinte, o contribuinte não cumpriu com o seu dever legal de declarar bens e direitos na Declaração de Ajuste Anual.

O contribuinte sabia que era proprietário dessas frações e tinha pleno conhecimento dos atos jurídicos que formalizou perante o Tabelionato, e, por conseguinte, o dever de declaração os bens adquiridos.

O dolo ainda se evidencia pela própria declaração do contribuinte, uma vez que o patrimônio declarado nos respectivos anos é completamente incompatível com a aquisição das fazendas em questão. Afinal, não é economicamente possível a aquisição de fazendas em valor superior a R\$ 2 milhões de reais e declarar rendimentos abaixo de R\$ 50 mil reais. Ainda que se considere todo o rendimento e o patrimônio declarado pelo contribuinte, não seria compatível a aquisição dessas fazendas.

Nesse ponto, vale notar que não se trata de uma mera “infração por não ter declarado a aquisição das fazendas”. Trata-se da completa incompatibilidade daquilo que foi declarado pelo contribuinte nos anos objeto da infração, sendo necessária uma série de condutas omissiva deliberadas a fim de ocultar o fato gerador do imposto de renda. Novamente, como bem apontado pela fiscalização:

“Há de se ressaltar também que os imóveis não foram informados à Receita Federal e que superam em muito o valor do patrimônio declarado, **o que corrobora a conclusão que deixaram de constar da Declaração obrigatória não por esquecimento mas por motivo intencional: o de ocultar bens e de ocultar a percepção de rendimentos fazendo com que a Receita Federal não pudesse tomar conhecimento de existência de fato gerador do imposto de renda** e assim o fiscalizado se esquivou do pagamento espontâneo do imposto de renda e tentou se esquivar de sua cobrança de ofício, tentando impedir seu conhecimento por parte da autoridade lançadora.” (grifou-se)

Em que pese a manutenção da multa qualificada, seu patamar deve ser reduzido de 150% para 100%. Isso porque a Lei nº 14.689/2023 alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96 para exigir que o dolo seja configurado, individualizado e comprovado, e fixou em 100% o percentual aplicável nas hipóteses de qualificação. Cuida-se de lei posterior mais benéfica ao contribuinte, aplicável retroativamente por força do art. 106, inciso II, alínea c, do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, o recurso voluntário comporta provimento parcial apenas para reduzir o patamar da multa para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

3. Decadência

O recorrente sustenta que o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2013 estaria extinto pela decadência.

Comprovada a ocorrência de dolo, tal como tratado no tópico acima, o §4º do art. 150 do CTN perde sua aplicabilidade, afinal, o próprio dispositivo ressalva expressamente as

hipóteses de dolo, fraude ou simulação. A regra decadencial aplicável neste cenário é o art. 173, I, do CTN, que fixa o início do prazo no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para além disso, como apontado pelo Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso no acórdão nº 2802-002.920:

Desde a Lei 8.134/1990 vigora o regime atual em que o IRPF é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, sujeitando-se ao ajuste anual. Somente quando houver previsão legal específica é que a tributação será definitiva (ex.: ganho de capital) ou exclusivamente na fonte (ex.: 13º salário), pondo fim à obrigação tributária e os respectivos rendimentos são classificados como de tributação definitiva ou exclusivamente na fonte. Rejeita-se a alegação de decadência mensal, pois o Acréscimo Patrimonial a Descoberto é apurado mensalmente sem prejuízo do ajuste anual. Patrimonial a Descoberto é apurado mensalmente sem prejuízo do ajuste anual.

Não há dúvidas, portanto, que o “exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado” é, portanto, 2014. O primeiro dia do exercício seguinte é 01/01/2015, e o prazo quinquenal se encerra em 31/12/2019. Nesse sentido, destaca-se ainda a Súmula CARF nº 223:

Súmula CARF nº 223

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

A ciência do contribuinte ocorreu em 09/09/2019, antes do término do prazo. Inexiste decadência. Nega-se provimento ao recurso nesta parte.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto