MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15956.720350/2013-05

Processo nº	15956.720350/2013-05
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-011.794 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	9 de maio de 2024
Recorrente	JOAO CARLOS ELOI
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo o recorrente apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, impõe-se a negativa de provimento ao recurso voluntário.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 2051/2069) interposto em face de Acórdão (e-fls. 2012/2045) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 1904/1928), no valor total de R$ 2.879.258,98, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa

Física (IRPF), ano(s)-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010, por omissão de rendimentos tendo em vista acréscimo patrimonial a descoberto (150%) e omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (150%). O lançamento foi cientificado em 05/12/2013 (e-fls. 1984). O Termo de Conclusão Fiscal consta das e-fls. 1929/1981.

Na impugnação (e-fls. 1987/2003), foram abordados os seguintes tópicos:

(a) Acréscimo patrimonial a descoberto.

(b) Multa qualificada. Nulidade do lançamento.

(c) Depósitos bancários de origem não comprovada.

Inicialmente foi emitido o Acórdão de Impugnação n° 07-36.420, de 22 de janeiro de 2015 (e-fls. 2012/2026).

Diante do **Acórdão de Impugnação n° 07-36.420, de 22 de janeiro de 2015** (e-fls. 2012/2026), o órgão preparador acusou erro de cálculo (e-fls. 2028/2032), sendo, a seguir, proferido o **Acórdão de Impugnação n° 07-37.234, de 14 de maio de 2015** (e-fls. 2033/2045) a substituir o anterior e a apenas alterar as tabelas intituladas **Efeitos da Decisão** (confrontar e-fls. 2012/2026 com as e-fls. 2028/2032, em especial e-fls. 2024/2025 com as e-fls. 2045).

Transcrevo do Acórdão de Impugnação n° 07-37.234, de 14 de maio de 2015:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
>
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011
>
> 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 de tributação definitiva.
>
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA INFRACIONAL TÍPICA. DECLARAÇÃO COM FALSIDADE. SONEGAÇÃO
>
> O ato de inserir na declaração de ajuste anual a falsa informação do recebimento de quantia isenta da incidência do imposto de renda, de molde a justificar o acréscimo patrimonial obtido com o ingresso de rendimentos que, muito embora tributáveis, não foram oferecidos pelo sujeito passivo à tributação, implica a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.
>
> DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.
>
> Os valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantida junto à instituição financeira, caracterizam omissão de rendimentos quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
>
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA INFRACIONAL TÍPICA. TIPICIDADE NÃO DEMONSTRADA.
>
> Diferentemente da penalidade que é aplicada em face de uma infração cuja responsabilidade é objetiva, para a aplicação da multa qualificada não basta a simples descrição do fato que ensejou a falta de recolhimento do imposto combinado com a descrição dos dispositivos legais que determinam a aplicação da multa, pois se faz necessário também que a autoridade autuante descreva a conduta dolosa do sujeito

Original

passivo de molde a identificar a sua tipicidade frente às condutas típicas que se encontram definidas nos termos da lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto do relator.

Relatório

Em face do despacho de fls. 2028 a 2032 que propiciou o retorno do processo a esta DRJ/FNS, com vistas à apreciação do lapso manifesto contido no Acórdão n.º 07-36.420 (fls. 2012 a 2026), exarado por esta 6a. Turma de Julgamento, em 22/01/2015, retifica-se de ofício referida decisão, no sentido de veicular os relatório e voto seguintes, com base no disposto pelo art. 32 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 1904 a 1928) lavrado contra o contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário referente a Imposto de Renda Pessoa Física, no valor de R$ **1.021.072,67**, além de multa de ofício proporcional **a 150%** do valor do imposto não recolhido e juros moratórios, relativamente aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

(...)

Voto

(...) o fato de o contribuinte não comprovar a origem dos depósitos bancários não caracteriza, de per si, quaisquer das condutas típicas ensejadoras da aplicação da penalidade em relevo, nos termos do disposto no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007.

(...) VOTO PELA PROCEDÊNCIA EM PARTE do lançamento constante do Auto de Infração de fls. 1904 a 1928, mantendo em parte a exigência do Imposto de Renda Pessoa Física, consistente no valor de R$ **1.021.072,67**, além de multa de ofício proporcional **a 150%** do valor do imposto não recolhido, relativamente aos fatos geradores apurados com base no acréscimo patrimonial a descoberto, multa de ofício proporcional **a 75%** do valor do imposto não recolhido, relativamente aos fatos geradores apurados com base em depósitos bancários com origem não comprovada, e juros moratórios, relativamente aos anos-calendário de 2008, 2009, 2010 e 2011.

O **Acórdão de Impugnação n° 07-37.234, de 14 de maio de 2015**, foi cientificado em 16/06/2015 (e-fls. 2047/2049) e o recurso voluntário (e-fls. 2051/2069) interposto em 15/07/2015 (e-fls. 2051), em síntese, alegando:

(a) Nulidade do Auto de Infração. O Auto de Infração é nulo, pois todo o procedimento fiscalizatório foi conduzido com lastro na omissão de rendimentos caracterizada em depósitos bancários de origem não comprovada e houve lançamento de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto, sendo, portanto, a tipificação incorreta (Acórdão n° 2202-002.76; e Súmula CARF n° 67). Além disso, a indevida qualificação da multa enseja a nulidade de todo o lançamento tributário veiculado no processo administrativo, pois o redimensionamento da multa implica num novo lançamento tributário, o que é vedado pelo art. 142 do CTN. Logo, há nulidade do Auto de Infração.

Original

(b) Acréscimo patrimonial a descoberto. Ao retificar as declarações do recorrente, escritório de contabilidade inseriu indevidamente o valor de R$1.500.000,00 em espécie, bem como o valor de U$200.000,00 em espécie, tendo o contribuinte solicitado durante a fiscalização a desconsideração do valor de R$1.500.000,00, não tendo feito a mesma solicitação em relação aos U$200.000,00 por este valor não ser objeto de questionamento. Contudo, nunca teve propriedade desses valores e não há qualquer indício a demonstrar a existência efetiva de tais valores, conforme declaração do recorrente. Assim, não há como se dar tratamento desigual (vale para onerar e não para exonerar), ainda mais sendo impossível prova negativa. Ao quantificar o valor do acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização baseou tal cálculo na diferença entre o valor do patrimônio e os valores por auferidos, inclusive os depósitos bancários. Contudo, considerou-se ainda no cálculo a suposta renda consumida, previsão que não se amolda à sistemática de apuração após a edição da Lei 9.430/96, especialmente de seu art. 42, Ora, a quantificação da renda consumida era necessária para a caracterização do acréscimo patrimonial antes da edição da referida lei, não sendo os meros depósitos bancários signos de riqueza ensejadores do nascimento da obrigação tributária, segundo a jurisprudência então havida. Após a vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, legislação somente nos casos em que o contribuinte tributa parte do rendimento por permissão legal é que se utiliza de tal conceito (Perguntas e Respostas 2012, n° 636; e Súmula CARF n° 26). Claro, portanto, que na vigência da Lei 9.430/96 não há que se falar em consumo de renda, para fins de quantificação do IRPF devido pelo contribuinte.

(c) Multa qualificada. O recorrente respondeu integralmente a todas as intimações, exibindo inclusive sua movimentação bancária. Por seus controles serem frágeis, deixou de informara diversos valores depositados em conta corrente, conduta que não se amolda aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964. Deixar de fornecer elementos sobre 552 operações ao longo de 60 meses não revela conduta fraudulenta, ainda mais tendo aberto mão de seu sigilo fiscal. A mera omissão de rendimentos não autoriza a qualificação da multa. Não há qualquer tipo de presunção legal de fraude em casos de omissão de rendimentos. Faz-se necessária a demonstração clara de tal situação, o que não ocorreu no caso vertente, não bastando a mera reiteração da conduta (jurisprudência), sendo aplicável o disposto no art. 112, I e II, do CTN.

(d) Depósitos bancários. Há evidente duplicidade de incidência, pois o fisco reconheceu os recebimentos em dinheiro, dos seguintes valores referentes à venda de apartamento: R$80.000,00 recebidos em setembro de 2.010, R$80.000,00 recebidos em outubro de 2.010, R$140.000,00 recebidos em dezembro de 2.010, R$60.000,00 em janeiro de 2.011, R$80.000,00 em fevereiro de 2.011, R$30.000,00 em março de 2.011 e R$36.728,47 em maio de 2.011. Esses valores a totalizar R$ 506.728,47, foram depositados em conta bancária do recorrente em dinheiro por meio de depósitos esparsos, na medida das necessidades até o mês de setembro de 2011, sendo o restante utilizado para realização de pagamentos em espécie. Logo, houve incidência indevida de IRPF sobre depósitos que montam R$ 499.259,00, dinheiro este

Original

fruto de depósitos realizados pelo próprio recorrente. Evidente a invalidade de tal imposição, deve ser anulada por meio do presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 16/06/2015 (e-fls. 2047/2049), o recurso interposto em 15/07/2015 (e-fls. 2051) é tempestivo (Decreto n° 70.235, de 1972, arts. 5° e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Nulidade do Auto de Infração. O recorrente argumenta que o Auto de Infração é nulo, pois todo o procedimento fiscal teria sido conduzido e lastreado na omissão de rendimentos caracterizada em depósitos bancários de origem não comprovada, mas teria havido lançamento de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto, sendo, no seu entender, a tipificação incorreta, a violar a inteligência veiculada no Acórdão n° 2202-002.76 e na Súmula CARF n° 67. A premissa do recorrente não guarda pertinência para com o constante dos autos, eis que, em apertada síntese, desde o Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fls. 03/08), houve intimação para esclarecimentos detalhados acerca das transações constantes de suas declarações, inclusive solicitando-se planilhas a discriminar todas as origens e dispêndios realizados, conforme modelo encaminhado, bem como extratos completos de suas movimentações em instituições financeiras. Em resposta, o contribuinte solicitou prazo de 180 dias para confeccionar a planilha de origens e aplicações e adiantado ter origem de recursos em "herança". O prazo foi prorrogado (e-fls. 89/92) e houve reintimação solicitando documentos e esclarecimentos detalhados com lastro nos documentos e elementos até então colhidos pela fiscalização e novamente a planilha com os valores mensais contendo recursos obtidos e os dispêndios realizados de 2007 a 2011, bem como extratos completos de toas as contas correntes, poupança e investimentos (inclusive ações) mantidas em seu nome e de eventual dependente em instituições financeiras no Brasil e no Exterior nos anos de 2007 a 2011 (e-fls. 184/193). Diante da insuficiência dos documentos apresentados, a fiscalização obteve os extratos bancários junto às instituições financeiras e solicitou a comprovação e origem e natureza de 552 depósito, após exclusões dos que considerou irrelevantes ou já justificados por sua natureza (Termo de Intimação n° 03, e-fls. 1877/1900). Colhidos novos elementos e diante da resposta do contribuinte foi emitida análise detalhada em Termo de Constatação e Intimação Fiscal (e-fls. 644/731), bem como Termo de Reintimação (e-fls. 624/626). O Termo de Intimação 04 (e-fls. 634/642) demonstrou dispêndios das mais diversas ordens, a revelar renda consumida, tendo o contribuinte em resposta negado tal natureza. A fiscalização ainda realizou circularizações e emitiu o Termo de Constatação e Intimação de fls. 644/731, no qual descreveu todos os valores aportados nos Fluxos Patrimoniais Mensais do contribuinte, acompanhados dos motivos de tais alocações solicitando manifestação do contribuinte com apresentação dos elementos/justificativas que entendesse pertinentes. No Termo de Constatação e Intimação de e-

Original

fls. 644/731, especificou-se ainda depósitos bancários cuja origem e natureza não foram esclarecidas pelo fiscalizado, sendo tais depósitos tributados na forma do art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996 e considerados no fluxo patrimonial no quadro "Origens/Recursos" na linha "7-OMISSÃO DE RENDIMENTOS (Dep.Bancários-Origem não compro a)". Diante desse Termo de Constatação e Intimação, o contribuinte apresentou resposta (e-fls. 1779/1783) e a fiscalização efetuou o lançamento do presente Auto de Infração. Destarte, afastada a premissa em que se funda a argumentação do recorrente, não há como prosperar a argumentação a concluir por tipificação incorreta, ainda mais tendo Auto de Infração e Termo de Conclusão Fiscal invocado expressamente fundamentação legal a autorizar as apurações e os lançamentos efetuados. A partir da premissa de que a qualificação da multa seria indevida, o recorrente sustenta nulidade de todo o lançamento tributário veiculado no presente processo administrativo fiscal. A fiscalização apresentou pressupostos de fato e de direito para lastrear a qualificação da multa e, ainda que em sede de mérito a multa venha a ser considerada indevida, não há que se falar em nulidade do crédito tributário da obrigação principal, não havendo no art. 142 do CTN norma a vedar a subsistência do tributo e da multa de ofício básica quando do cancelamento da qualificação da multa de ofício. Rejeita-se a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Acréscimo patrimonial a descoberto. O recorrente postula que a aquisição da quantia de duzentos mil dólares, em espécie, no ano de 2007 seja excluída do fluxo de variação patrimonial, eis que, como o valor de R$ 1.500.000,00, escritório de contabilidade teria inserido indevidamente ambos os valores na Declaração de Bens e Direitos e que não teria informado o equívoco para a fiscalização em razão de não ter havido tal solicitação. A argumentação não prospera, pois, como bem apontado pela decisão recorrida, a aquisição de tal quantia foi expressamente sustentada pelo fiscalizado durante o procedimento fiscal, tendo constado da resposta (e-fls. 09/13), firmada pelo próprio recorrente (e-fls. 13), ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fls. 10 e 11):

> (...) o requerente se compromete a trazer toda a documentação exigida o mais rápido possível, para elucidar as questões apresentadas com a maior brevidade.
>
> Feitas as considerações acima, em obediência a r. determinação, o requerente apresenta, desde já, os seguintes documentos er (*sic*) esclarecimentos:
>
> (...)
>
> 4.d) quanto a quantia em moeda americana (dólar) o requerente informa que adquiriu tais valores aos poucos, de particulares, e que esta soma se destinada a ser uma reserva de bens, poupança ou investimento. Porém, também requer-se mais prazo para a apresentação de maiores detalhes.

Note-se que, em relação à quantia de R$ 1.500.000,00, o contribuinte não foi capaz de apresentar nem mesmo a certidão de óbito de seu pai ou qualquer elemento a provar o recebimento dos recursos, tendo, por fim, reconhecido para a autoridade lançadora não ser a informação constante da DIRPF verídica. Por outro lado, durante o procedimento fiscal, mesmo instado várias vezes a esclarecer as origens e aplicações no fluxo patrimonial, dentre eles a quantia de U$200.000,00 (ver linha 5.2 no quadro B-DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES do Fluxo Financeiro Mensal - Ano-Calendário 2007, e-fls. 724), o contribuinte não negou a aquisição dos dólares durante o ano de 2007.

Logo, a situação é diversa da referente à quantia de R$ 1.500.000,00 e não vinga o argumento de defesa de não ter sido instado a se pronunciar sobre a aquisição dos 200.000,00

Original

dólares durante o procedimento fiscal e, nesse contexto, não há como acolher a mera declaração de e-fls. 2005, desacompanhada de outros elementos, ainda que indiciários, capazes de gerar a convicção sobre a veracidade da alegação, uma vez que a declaração do próprio recorrente isoladamente tem apenas o condão de provar a declaração e não o fato declarado (Lei n° 3.071, de 1916, art. 131; Lei n° 5.869, de 1973, art. 368; e Lei n° 13.105, de 2015, arts. 15 e 408).

Os depósitos bancários com origem e natureza comprovada não integraram o lançamento com lastro no art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, e a renda apurada a partir da presunção legal desse artigo foi considerada como origem no fluxo patrimonial (ver linha 7 no quadro A-RECURSOS ORIGENS do Fluxo Financeiro Mensal, e-fls. 724/731). Em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização considerou a ocorrência de dispêndio/aplicação (consumo da renda). Em relação aos depósitos com origem e natureza não comprovada, a fiscalização não se deteve em demonstrar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem comprovação, eis que, de plano, adotou a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei n° 9.430, de 1992, conforme respalda a Súmula CARF n° 26. Não se vislumbra, portanto, incorreção no lançamento por omissão apurada pelo acréscimo patrimonial a descoberto e nem no lançamento por omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Depósitos bancários. O recorrente sustenta que valores recebidos em dinheiro por venda de apartamento (R$80.000,00 em setembro de 2.010; R$80.000,00 em outubro de 2.010; R$140.000,00 em dezembro de 2.010; R$60.000,00 em janeiro de 2.011; R$80.000,00 em fevereiro de 2.011; R$30.000,00 em março de 2.011; e R$36.728,47 em maio de 2.011 - a totalizar R$ 506.728,47) foram mantidos em espécie e ingressaram de forma pulverizada em sua conta bancária mediante inúmeros depósitos esparsos que somados montam a R$ 499.259,00 até o mês de setembro de 2011, sendo que o restante teria sido consumido por pagamentos em espécie. A análise do conjunto probatório, contudo, não gera convicção de que os depósitos em questão tiveram origem nos valores advindos da venda do apartamento, não sendo possível estabelecer uma firme correlação, muito menos de forma individualizada (Lei n° 9.430, de 1992, art. 42).

Multa qualificada. A autoridade lançadora não invocou a mera omissão de rendimentos, tendo o contribuinte declarado em sua DIRPF e sustentado durante o início da fiscalização (ainda que depois tenha alegado tratar-se de equívoco por orientação errônea) o recebimento de valores de herança e empréstimo, este inclusive em conluio com sua companheira, de modo a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador. Assevere-se que a conduta em questão evidencia dolo tendente a impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária dos fatos geradores de obrigação tributária principal omitidos das DIRPFs, em especial por se tratar de conduta inclusive tendente a reduzir o risco de sua seleção para fiscalização, dolo que, por conseguinte, abarca tanto a omissão de rendimentos constatada por acréscimo patrimonial a descoberto como a omissão de renda constatada por depósitos de origem não comprovada, ambos a tratar de presunção legal do fato gerador ocultado, sendo o fundamento em tela suficiente para a manutenção da qualificação da multa em relação às duas infrações. Logo, resta preenchida a hipótese do art. 44, I e §1°, da Lei n° 9.430, de 1996, sendo cabível apenas o ajuste de seu percentual diante do advento da Lei n° 14.689, de 2023.

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da

Original

multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Original