



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720294/2013-65
ACÓRDÃO	2101-003.114 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POLIANA HELENA RAMIRES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Dada a natureza inquisitiva do procedimento do lançamento, não se vislumbra, nessa fase, a ocorrência de cerceamento do direito de defesa. Não se vislumbra a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, na fase litigiosa, quando o impugnante não logra demonstrar o efetivo prejuízo à defesa, decorrente de ação ou omissão da autoridade lançadora.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Wesley Rocha, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Antonio Savio Nasureles, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por POLIANA HELENA RAMIRES contra decisão da DRJ/RJ1 que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração, mantendo integralmente o crédito tributário apurado no valor de R\$ 365.945,03, acrescido de multa de ofício de 150% e juros legais.

O lançamento refere-se à exigência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativo aos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, decorrente da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos dos artigos 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1988, 43 do CTN e 55, XIII, do RIR/1999.

Em sua impugnação, a recorrente alegou, em síntese: (a) cerceamento de defesa, em razão da exiguidade dos prazos concedidos para o atendimento das intimações fiscais; (b) nulidade do lançamento, sob a alegação de que a fiscalização teria submetido a interessada a tratamento degradante e desumano, ao mencionar implicações penais nas intimações; (c) inversão indevida do ônus da prova, uma vez que a fiscalização não teria demonstrado cabalmente a existência de acréscimo patrimonial a descoberto; (d) descon sideração de documento público, ao se arbitrar valor superior ao constante na escritura pública de compra e venda de imóvel; e (e) impossibilidade de qualificação da multa de ofício, por ausência de dolo na suposta omissão de rendimentos.

A DRJ/RJ1, por unanimidade, manteve integralmente o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (i) Inocorrência de cerceamento de defesa, pois a interessada foi devidamente intimada e teve oportunidade de se manifestar, não havendo demonstração de prejuízo concreto à defesa; (ii) Validade da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, com base em movimentações financeiras e diligências realizadas junto a terceiros, confirmando que a

recorrente não justificou a origem dos recursos utilizados nas aquisições de bens e despesas incorridas; (iii) Presunção relativa do lançamento, cabendo ao contribuinte comprovar a origem dos rendimentos, o que não foi feito; (iv) Regularidade da qualificação da multa de ofício, pois ficou caracterizada a sonegação fiscal, conforme o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 e artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Dada a natureza inquisitiva do procedimento do lançamento, não se vislumbra, nessa fase, a ocorrência de cerceamento do direito de defesa. Não se vislumbra a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, na fase litigiosa, quando o impugnante não logra demonstrar o efetivo prejuízo à defesa, decorrente de ação ou omissão da autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A quantia correspondente a acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos auferidos pelo contribuinte sujeita-se à tributação do Imposto de Renda.

ÔNUS DA PROVA.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial. A redução ou exclusão de penalidades, no âmbito do Direito Tributário, ex vi do inciso VI do art. 97 do CTN, requer a expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A prática de sonegação fiscal, caracterizada por omissões intencionais do sujeito passivo, por ocasião de apresentação da declaração anual de ajuste, tendentes a retardar o dificultar o conhecimento do fato gerador do imposto de renda, autoriza a exasperação da multa de ofício.

No recurso voluntário, a contribuinte reiterou as alegações de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa e nulidade por injustificada intimação, e, no mérito, a inexistência de comprovação robusta do acréscimo patrimonial a descoberto e a indevida aplicação da multa qualificada.

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. Preliminares

2.1. Cerceamento de defesa

A recorrente sustenta que houve cerceamento de defesa, em razão da suposta exiguidade dos prazos concedidos para resposta às intimações fiscais. No entanto, tal alegação não procede.

Verifica-se nos autos que a fiscalização oportunizou diversas manifestações da contribuinte, sendo-lhe concedidos prazos adequados para atendimento das intimações. Além disso, a recorrente não demonstrou prejuízo concreto ao seu direito de defesa, limitando-se a afirmar genericamente que o tempo disponibilizado foi insuficiente.

O próprio entendimento consolidado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) rechaça a tese de cerceamento de defesa quando não há demonstração objetiva de que a limitação temporal tenha impedido a apresentação de provas ou argumentos relevantes ao deslinde do feito.

Não é demais lembrar que a recorrente poderia ter apresentado outros documentos que entendia pertinente quando da apresentação da impugnação ao auto de infração, porém nenhum documento foi apresentado.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento.

2.2. Nulidade por “injustificada intimidação”

A recorrente afirmou que “a Fiscalização injustificadamente salienta de forma ostensiva, em todos os seus termos, a possibilidade de implicações penais no caso do não atendimento às intimações”. Nesse sentido, a Fiscalização estaria intimidando a contribuinte, “fazendo-a atender às intimações mediante uso de forma [sic.] e de ameaças”.

A recorrente ainda alegou que a CF/1988 veda à tortura, o tratamento desumano ou degradante. Ou seja, a recorrente equiparou as intimações com observações de potencial implicações penais à tortura e ao tratamento desumano ou degradante.

Primeiro, cumpre esclarecer que as intimações foram lavradas com a seguinte redação ao final de cada termo (como é de praxe, diga-se de passagem):

“Por oportuno, alerta para a multa prevista no art. 959 do RIR/99, que dispõem sobre o não atendimento, no prazo, de intimação para prestar esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, bem como para as implicações penais contidas no artigo 1º e inciso I da Lei nº 8.137/90, que versa sobre a omissão e/ou prestação de informações inexatas às autoridades fazendárias.”

É absolutamente descabida a alegação de que tal redação constitua qualquer forma de intimidação injustificada. A autoridade fiscal, ao mencionar as possíveis implicações legais do não atendimento às intimações, está cumprindo seu dever de informar a contribuinte sobre as consequências de sua conduta, conforme previsto na legislação tributária e em consonância com os princípios da transparência administrativa e da publicidade dos atos administrativos.

A equiparação feita pela recorrente entre uma advertência legal e práticas de tortura ou tratamento desumano revela-se não apenas juridicamente absurda, mas também moralmente questionável, trivializando graves violações de direitos humanos.

A menção às possíveis consequências legais em uma intimação fiscal é procedimento padrão, absolutamente legítimo e necessário para o adequado cumprimento da legislação tributária.

Vale ressaltar que o alerta contido nas intimações constitui exercício regular de direito por parte da autoridade fiscal, não podendo ser confundido com coação ou ameaça. Conforme o art. 153 do Código Civil, "não se considera coação a ameaça do exercício normal de um direito, nem o simples temor reverencial."

Portanto, rejeita-se completamente a alegação de nulidade por suposta "intimidação injustificada", não havendo qualquer vício no procedimento administrativo fiscal que possa comprometer sua validade.

3. Mérito

3.1. Acréscimo patrimonial a descoberto

O lançamento objeto do presente recurso baseia-se na constatação de variação patrimonial incompatível com os rendimentos declarados pela recorrente nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010. A fiscalização apurou que a contribuinte adquiriu bens e realizou despesas superiores aos valores de seus rendimentos informados à Receita Federal, resultando na presunção de acréscimo patrimonial a descoberto, conforme estabelecido no ordenamento jurídico tributário.

A legislação vigente estabelece que qualquer aumento no patrimônio do contribuinte, não justificado pelos rendimentos declarados, é considerado rendimento tributável. Essa premissa decorre do seguinte arcabouço normativo:

Artigo 3º, §1º e §4º, da Lei nº 7.713/1988:

"Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (...)

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

Artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN):

"Art. 43 – O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Artigo 55, XIII, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999):

“São também tributáveis (...) as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.”

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a legislação define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados presume-se a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Nesse aspecto, o art. 3º, §1º da Lei nº 7.713/88, estabelece uma presunção *juris tantum* (relativa) do lançamento exige do contribuinte a demonstração da origem legítima dos valores utilizados para aquisição de bens e realização de despesas. Por consequência, há, por força de lei, a inversão dos ônus da prova, incumbindo ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador do IRPF.

No presente caso, a fiscalização adotou metodologia respaldada na legislação vigente, cruzando informações obtidas por meio de declarações fiscais, dados bancários, informações fornecidas por terceiros e diligências realizadas junto a instituições financeiras e cartórios, elaborando um demonstrativo mensal de origens e aplicações de recursos.

Esse procedimento conferiu robustez ao lançamento, evidenciando que a recorrente, em princípio, não possuía renda formal suficiente para justificar os dispêndios apurados, configurando o fato base da presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto.

No presente caso, a fiscalização constatou que a recorrente, nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, realizou diversas operações patrimoniais, sem que houvesse comprovação de origem de recursos que justificassem tais movimentações. Dentre as principais constatações, destacam-se:

- a) A recorrente declarou rendimentos tributáveis, no ano de 2008 de R\$ 18.572,30; em 2009 de R\$ 19.653,32 e em 2010 de R\$ 4.570,39, totalizando R\$ 42.796,01.
- b) Construção de prédio no valor de R\$ 1.100.000,00, conforme contrato firmado em 17/08/2009, sem comprovação de recursos financeiros que justificassem a obra.
- c) Aquisição de imóveis não compatíveis com os rendimentos declarados, incluindo o imóvel de matrícula 27.387, pelo valor efetivo de R\$ 150.000,00, enquanto a contribuinte declarou apenas R\$ 88.000,00.

- d) Outras aquisições imobiliárias nos valores de R\$ 200.000,00 (janeiro de 2008) e R\$ 90.000,00 (junho de 2008), também sem lastro nos rendimentos declarados.
- e) Depósitos bancários incompatíveis com a renda informada, evidenciando a existência de receitas não declaradas.
- f) **“Nenhum destes imóveis foram declarados nas respectivas declarações de Imposto de Renda Pessoa Física. A construção de R\$ 1.100.000,00 também não foi declarada.”**

No que se refere a aquisição do imóvel de matrícula 27.387, a recorrente se limita a alegar que a Fiscalização teria negado fé a documento público, uma vez que a escritura pública indica que a aquisição do imóvel foi no valor de R\$ 88.000,00.

Nesse ponto, vale destacar o “passo a passo” feito pela Fiscalização:

20.1 Aquisição, por R\$ 150.000,00, do imóvel de matrícula 27.387, situado à Av Dona Alexandrina 1991, Centro, São Carlos, SP.

20.1.1 Inicialmente, o contribuinte declarou, em resposta ao termo de início de fiscalização 01/072/2013 de 01 MAR 2013 (fls 22/137) que o imóvel foi adquirido por R\$ 88.000,00.

20.1.2 **Em procedimento de diligência no vendedor**, JOSE ANTONIO MIGLIATO – termo de intimação 01/164/2013 de 27.MAR.2013 (fls 194) - inicialmente a cônjuge meeira, já que houve falecimento do intimado, declarou que a venda foi feita por R\$ 88.000,00 (fls 196/203). Nesta intimação também foi solicitado a prova do negócio (cópia de cheques, extratos bancários, etc.). Esta comprovação não foi apresentada.

20.1.3 Como não foi atendida a intimação de forma plena, os extratos bancários da vendedora foram solicitados diretamente à instituição financeira (Banco do Brasil – fls 208)

20.1.4 Em 30.ABR.2013 **a cônjuge meeira entregou documento à Receita Federal, onde declarou que a venda foi por R\$ 150.000,00** (fls 207).

20.1.5 Em 27.MAI.2013, em resposta à RMF, **o Banco do Brasil entregou à RFB os extratos bancários, onde consta, no dia 13.OUT.2009, um depósito de R\$ 150.000,00 em dinheiro** (fls 211).

20.1.6 Salienta-se que o dia **13.OUT.2009 é exatamente a data do negócio que consta na matrícula do imóvel** (fls 92)

20.1.7 Devidamente intimado, através do termo 03/072/2013 de 06.MAI.2013 (fls 189), a se manifestar sobre os fatos, o contribuinte ora fiscalizado não apresentou prova em contrário aos fatos. Apenas continuou alegando que o valor foi de R\$ 88.000,00 (fls 191/192).

20.1.8 Salienta-se que o mesmo foi intimado, através do item 2 do termo 02/072/2013 (fls 138/139), a COMPROVAR a forma de pagamento dos imóveis.

Sempre alegou que foi em dinheiro. Não apresentou comprovante de saques bancários e/ou outro documento comprovando que o valor pago foi de R\$ 88.000,00.

20.1.9 Assim, como o vendedor afirmou que a transação foi feita por R\$ 150.000,00 (fls 207) e há nos autos o extrato bancário (fls 211) comprovando a entrada de R\$ 150.000,00 na conta do vendedor, NA DATA DA TRANSAÇÃO, 13.OUT.2009, estou considerando como saída de recursos o valor de R\$ 150.000,00, relativo à aquisição deste imóvel.

Ora, a escritura pública do cartório, provavelmente, indicou o valor de R\$ 88.000,00, pois esse foi o valor indicado no contrato particular. Porém, caso se identifique que o valor indicado não corresponde ao valor “real” da transação por meio de um conjunto probatório, a Fiscalização tem o poder-dever de desconsiderar a informação constante na escritura pública.

A recorrente, por sua vez, não apresentou qualquer documentação que justificasse os acréscimos patrimoniais detectados, limitando-se a alegar suposta inversão do ônus da prova e que a Fiscalização não poderia desconsiderar a escritura pública.

Ademais, a recorrente é silente quanto as demais infrações e constatações realizadas pela Fiscalização.

Dessa forma, restou cabalmente demonstrado que a recorrente adquiriu bens e realizou despesas incompatíveis com sua renda declarada, configurando acréscimo patrimonial a descoberto. A presunção de legitimidade do lançamento não foi elidida, uma vez que a contribuinte não apresentou provas hábeis para justificar a origem dos recursos utilizados.

A recorrente, por fim, sustenta que a multa não poderia ser qualificada, pois não houve a comprovação do dolo.

Em relação à multa qualificada de 150%, verifica-se que esta foi devidamente aplicada pela autoridade fiscal, conforme previsto no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, considerando a caracterização da prática de sonegação fiscal, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

No caso em análise, restou demonstrada a prática de condutas que configuram sonegação fiscal, notadamente:

1. A aquisição de diversos imóveis em valores expressivos (R\$ 200.000,00, R\$ 90.000,00 e R\$ 150.000,00) sem a devida declaração nas DIRPFs correspondentes aos anos-calendário fiscalizados;
2. A construção de um prédio no valor de R\$ 1.100.000,00, conforme contrato firmado em 17/08/2009, também não declarada em nenhuma DIRPF;
3. A tentativa de reduzir artificialmente o valor da transação imobiliária referente ao imóvel de matrícula 27.387, declarando inicialmente o valor de R\$ 88.000,00,

quando comprovadamente foi adquirido por R\$ 150.000,00, conforme documentação bancária e confissão do próprio vendedor;

4. A significativa desproporção entre os rendimentos declarados pelo contribuinte no período fiscalizado (R\$ 42.796,01) e o montante dos bens adquiridos (aproximadamente R\$ 1.540.000,00), correspondendo os rendimentos declarados a menos de 3% do valor dos bens adquiridos.

A caracterização do dolo, essencial para a aplicação da multa qualificada, está solidamente estabelecida através das múltiplas e consistentes ações da contribuinte. A legislação tributária e a doutrina especializada reconhecem que o dolo, como elemento subjetivo, raramente se apresenta de forma explícita ou confessada, devendo ser inferido a partir de atos objetivos que demonstrem a intenção do agente.

No presente caso, observa-se um padrão sistemático de ocultação patrimonial que não pode ser atribuído ao mero desconhecimento ou equívoco na interpretação da legislação. A deliberada omissão de imóveis de alto valor em declarações sucessivas, a declaração de rendimentos manifestamente incompatíveis com o padrão de vida demonstrado pelas aquisições realizadas, e a tentativa de reduzir artificialmente o valor declarado de uma das transações imobiliárias constituem provas contundentes do elemento volitivo direcionado à sonegação fiscal.

Particularmente revelador é o comportamento da recorrente referente ao imóvel de matrícula 27.387, onde a estratégia de subvalorização da transação foi inequivocamente demonstrada pelas diligências fiscais. Mesmo após confrontada com provas documentais (extrato bancário e declaração retificadora do próprio vendedor) que evidenciavam o valor real da transação (R\$ 150.000,00), a recorrente persistiu em afirmar o valor artificialmente reduzido (R\$ 88.000,00), sem apresentar qualquer documentação que pudesse sustentar sua versão, demonstrando a intenção deliberada de induzir a autoridade fiscal a erro.

A ausência de declaração de patrimônio expressivo, somada à incompatibilidade evidente entre rendimentos declarados e aquisições realizadas, configura conduta dolosa que justifica plenamente a qualificação da multa. Este entendimento se aplica com precisão ao caso em tela, onde a recorrente omitiu bens que totalizam mais de R\$ 1,5 milhão, valor 36 vezes superior aos seus rendimentos declarados para todo o período fiscalizado – isto é, foi declarado o total de R\$ 42.796,01 para 2008, 2009 e 2010.

Por fim, destaca-se que o inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto