



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720102/2012-03
ACÓRDÃO	2102-004.081 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROSELI MITSUI TOMIKAWA ABE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

VALORES DE SAQUES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. NECESSIDADE DE PROVA.

Enunciado SÚMULA CARF nº67. 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, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

DEPÓSITO INFERIORES A R\$12000,00. AFASTAMENTO DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. POSSIBILIDADE.

Sendo a OMISSÃO DE RENDIMENTOS motivo determinante para se considerar a APD, deve-se aplicar a SÚMULA CARF nº 61.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA.

Enunciado SÚMULA CARF nº 14. A mera omissão de receita ou a prática reiterada não possuam o peso de uma conduta fraudulenta, essa exige uma ação muita mais gravosa por parte do contribuinte. A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada - deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para qualificação.

TANSFERÊNCIA DE SALDO ANUAL PARA O SEGUINTE. ADMISSÍVEL QUANDO NÃO HÁ QUEBRA DE CONTINUIDADE DO PERÍODO FISCALIZADO E O FLUXO FINANCEIRO FOI ELABORADO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO.

Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, havendo saldo positivo em determinado mês, o respectivo valor é transportado para o mês seguinte (saldo disponível para o mês seguinte), e, neste mês

(seguinte), é contabilizado como saldo disponível do mês anterior, regra que se aplica, inclusive, aos saldos positivos apurados no mês de dezembro de determinado ano-calendário a serem aproveitados no mês de janeiro do ano-calendário seguinte, sobretudo, quando dado a continuidade do período fiscalizado e sendo os fluxos financeiros construídos pela própria fiscalização, sem qualquer contestação aos valores apurados. Situação que difere de quando o Sujeito Passivo requer a consideração de um saldo de um exercício anterior que não está sendo fiscalizado e nem foi declarado ou, ainda, haja contestação expressa sobre a veracidade de tais valores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que deu provimento parcial para: (i) acolher as correções de valores/saldos no fluxo do acréscimo patrimonial, conforme resposta da autoridade fiscal à diligência determinada pelo CARF; (ii) considerar como origem o valor de R\$ 5.000,00, a título de empréstimo; (iii) reduzir a multa de ofício ao patamar básico de 75%; e (iv) reconhecer a decadência dos fatos geradores do ano-calendário de 2006. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 01-37.767 - 4ª Turma da DRJ/BEL de 20 de março de 2020 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

Relatório Fiscal (fls 628/757)

Em 02 de outubro de 2012, iniciou-se uma ação fiscal referente à contribuinte ROSELI MITSUI TOMIKAWA ABE, e seu cônjuge SERGIO MASSARU ABE, para apuração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) correspondente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008. A fiscalização, fundamentada nos artigos 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), constatou inicialmente Variações Patrimoniais a Descoberto (VPD) na proporção de 50,0% para cada cônjuge, totalizando R\$ 20.426,13 para o AC 2006, R\$ 34.267,94 para o AC 2007 e R\$ 50.878,67 para o AC 2008.

Em resposta a essa constatação, a contribuinte ROSELI MITSUI TOMIKAWA ABE apresentou manifestação em 07 de novembro de 2012, solicitando a revisão dos valores apurados. Em sua defesa, argumentou que a fiscalização não havia computado saques bancários como origem de recursos, conforme a Súmula CARF nº 67, e que os saldos positivos de caixa de dezembro deveriam ser transportados para janeiro do ano-calendário subsequente, citando o Acórdão nº 9202-00.521 do CARF. Adicionalmente, contestou a imputação de 50% da VPD a cada cônjuge, alegando ausência de previsão legal e a natureza individual de suas declarações de IRPF.

A fiscalização recepcionou algumas alterações pontuais nos fluxos financeiros referentes a transferências e rendimentos de locação para o AC 2008. Contudo, manteve a improcedência das demais argumentações da contribuinte. Em relação aos saques, a fiscalização justificou que não foram computados como origens por falta de comprovação da destinação dos recursos pela contribuinte e por já estarem, em parte, incorporados em outras origens ou saldos bancários. Quanto ao aproveitamento de saldos positivos de dezembro para o ano seguinte, a fiscalização refutou a alegação, baseando-se em jurisprudências do CARF (Acórdãos 2801-001.642, 2802-00.798, 2101-001.356, 2802-00.789 e 2801-001.367), que não preveem tal transporte sem a devida comprovação e registro na declaração de bens e direitos, e ressaltou que a metodologia da contribuinte resultou em uma duplicação das sobras.

A imputação de 50% da VPD a cada cônjuge foi mantida com base nos artigos 7º e 798 do RIR/1999 e na Lei 7.713/1988, que estabelecem a tributação em separado dos rendimentos produzidos por bens comuns do casal em declarações individuais. A VPD final apurada e objeto de lançamento foi de R\$ 20.426,13 para o AC 2006, R\$ 34.267,94 para o AC 2007, e um total de R\$ 49.768,68 para o AC 2008, detalhada mensalmente em fevereiro (R\$ 158,01), agosto (R\$ 3.680,48), setembro (R\$ 12.991,34), outubro (R\$ 5.225,95), novembro (R\$ 7.231,77) e dezembro (R\$ 20.481,13).

A fiscalização concluiu pela infração de "Acréscimo Patrimonial a Descoberto" (omissão de rendimentos), com fundamento nos artigos 37, 38, 55, inciso XIII e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/99, e em legislações específicas para cada ano-calendário. Foi aplicada

multa qualificada de 150% sobre o valor do imposto devido, conforme o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07, por entender que houve comportamento sistemático e reiterado de subavaliação de imóveis e agregação de benfeitorias sem comprovação idônea, com o fito de ocultar valores reais de aquisição e evitar o pagamento de imposto sobre ganho de capital. Tal conduta foi caracterizada como dolosa e elisiva, configurando crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º. Os juros de mora foram calculados com base na taxa SELIC, conforme o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Como provas, foram anexados os fluxos financeiros mensais detalhados para ambos os contribuintes (Planilhas 1A, 1B, 2A, 2B, 3A, 3B), extratos bancários de titularidade de ROSELI MITSUI TOMIKAWA ABE (Planilhas 4A, 4B, 4C, 4D) e de SERGIO MASSARU ABE (Planilhas 5A, 5B, 5C, 5D), além de termos de início de procedimento fiscal, termos de constatação e intimação fiscal, e o ofício de deferimento judicial para compartilhamento de extratos bancários. O crédito tributário total constituído foi de R\$ 84.081,09, distribuídos em R\$ 28.727,26 de imposto, R\$ 12.262,93 de juros e R\$ 43.090,90 de multa, conforme demonstrativo consolidado.

Impugnação (fls 823/854)

A RECORRENTE, ao apresentar sua defesa, sustentou que a fiscalização havia desconsiderado saques bancários como legítimas origens de recursos, argumentação esta amparada na Súmula CARF nº 67. Outro ponto central de sua impugnação residiu na não observância, pela autoridade fiscal, da prática de transportar saldos positivos de caixa apurados em dezembro para o mês de janeiro do ano-calendário subsequente, fundamentando tal premissa no Acórdão nº 9202-00.521 do CARF.

A recorrente ainda refutou a atribuição de 50% da variação patrimonial a descoberto a cada cônjuge, alegando a inexistência de previsão legal específica que justificasse tal divisão e destacando o caráter individual de suas declarações de Imposto de Renda Pessoa Física. Em essência, a defesa da contribuinte concluiu que o lançamento fiscal original continha falhas substanciais que distorciam a sua real situação patrimonial e de rendimentos. Diante dessas considerações, foram solicitadas a revisão dos valores inicialmente arbitrados, a inclusão dos saques bancários como fontes de recursos válidas, o reconhecimento do transporte dos saldos de caixa e a reanálise da metodologia de atribuição da variação patrimonial a descoberto entre os cônjuges.

Acórdão 1ª Instância (fls.1120/1126)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano calendário: 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento de ofício a contagem do prazo decadencial de cinco anos se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A simples referência a períodos anteriores não é suficiente a macular o procedimento. Art. 173, I, do CTN.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Se Sujeita à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos. Art. 1º, 2º, 3º e §§ da Lei 7.713/88.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A conduta reiterada em vários exercícios de inclusão de informações que alteram o valor do patrimônio imobiliário sem comprovação dos dispêndios correspondentes configura artifício que sujeita o infrator à multa qualificada prevista na legislação de regência. Art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c.c. artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30/11/1964.

DECLARAÇÃO EM SEPARADO. PROPORCIONALIDADE.

No caso de declaração em separado na constância de sociedade conjugal, os rendimentos produzidos pelos bens comuns devem ser incluídos na proporção de 50% para cada cônjuge. Inteligência do Artigo 7º caput e § 1º do Decreto 3.000/99.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nos fundamentos do Acórdão recorrido, cumpre destacar o que se segue:

Em caráter preliminar, a contribuinte suscitou a nulidade parcial do Auto de Infração, aduzindo que a fiscalização havia se fundamentado em períodos anteriores, decaídos (2000, 2002 a 2005), para embasar a aplicação da multa qualificada de 150%. A Turma de Julgamento rejeitou essa preliminar, esclarecendo que a menção aos anos-calendário precedentes serviu tão somente como elemento de convicção para justificar a qualificação da multa de ofício, sem que isso maculasse o procedimento fiscal relativo aos anos de 2006, 2007 e 2008, os quais não se encontravam atingidos pela decadência, conforme o artigo 173, I, do CTN.

No mérito, a impugnante argumentou que a fiscalização desconsiderou valores de depósitos bancários individualmente inferiores a R\$ 12.000,00 como origens, bem como a totalidade dos saques realizados, questionando a não aplicação da Súmula 67 do CARF. A DRJ/SP1 refutou essa alegação, explicando que a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto se baseou nos recursos disponíveis mês a mês, onde o "saldo bancário credor" e a diferença entre entradas (depósitos) e saídas (saques, transferências) já compunham o cálculo. Assim, a não utilização direta de depósitos menores ou saques era apenas aparente, pois os saldos já refletiam essas movimentações, não se tratando de lançamento por omissão de

depósitos de origem não identificada, o que afastava a aplicação da súmula mencionada.

Outro ponto levantado pela defesa foi a pretensão de transpor o resultado do mês de dezembro de um ano-calendário para o ano seguinte. A instância de julgamento não acolheu esse pleito, reafirmando que, com base no artigo 7º da Lei 9.250/95, a declaração de ajuste deve ser apresentada anualmente. O acórdão esclareceu que a consideração dos saldos mês a mês já incluía os valores creditados, e que adotar o procedimento pretendido implicaria em duplicar artificialmente o valor do recurso disponível, mantendo, portanto, o lançamento.

Quanto à aplicação da multa qualificada, a impugnante contestou sua legalidade, argumentando que a justificativa de benfeitorias em imóveis visando redução de ganho de capital em possível venda futura não se sustentaria sem a efetiva ocorrência da venda. A DRJ/SP1, por sua vez, manteve a qualificação da multa. Fundamentou a decisão na constatação de uma conduta premeditada e reiterada da contribuinte, identificada em quatro imóveis onde foram registrados lançamentos de benfeitorias que alteraram a variação patrimonial, sem a devida comprovação dos dispêndios correspondentes. O objetivo de tal conduta era evidente, e a ausência de um resultado material imediato (venda do imóvel) não descaracterizava a infração, inclusive porque um dos imóveis foi transferido em integralização de capital em 2009. A multa foi aplicada com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, combinado com artigos da Lei 4.502/1964.

Finalmente, a contribuinte impugnou a imputação de 50% do acréscimo patrimonial a descoberto a cada cônjuge, alegando ausência de previsão legal e que os bens comuns foram integralmente lançados em sua declaração. A Turma de Julgamento refutou essa alegação, baseando-se no artigo 7º, caput e § 1º do Decreto 3.000/99, que estabelece que, no caso de declaração em separado na constância de sociedade conjugal, os rendimentos produzidos pelos bens comuns devem ser incluídos na proporção de 50% para cada cônjuge. A decisão foi corroborada por jurisprudência administrativa do CARF, que reitera a divisão equitativa em tais circunstâncias.

Recurso Voluntário (fls.1364/1406)

A RECORRENTE contesta a autuação fiscal, sustentando a ocorrência de erros materiais e conceituais nas planilhas da fiscalização, que supostamente teriam levado a um acréscimo patrimonial a descoberto inexistente. Ela argumenta que a fiscalização desconsiderou importantes origens de recursos em 2006, 2007 e 2008, tanto para ela quanto para seu cônjuge, Sérgio Massaru Abe, como rendimentos recebidos de Elio T. Yamauchi e Amicil, saldos credores em conta no Banco Banif, rendimentos de aluguéis e, crucialmente, os saques bancários.

A defesa enfatiza que os saques são notórias origens para aplicações futuras e, quando não se comprova sua destinação ou efetividade da despesa, não podem lastrear o lançamento fiscal, conforme a Súmula 67 do CARF. Adicionalmente, argumenta que os saldos positivos de dezembro de cada ano-calendário devem ser transportados para janeiro do ano

seguinte, citando precedentes do CARF e o artigo 2º da Lei nº 7.713/1988, que preconiza a apuração mensal, contrariando a lógica da fiscalização que faz tais saldos "desaparecerem".

A recorrente também insurge-se veementemente contra a aplicação da multa qualificada de 150%. Ela alega que não houve comprovação do dolo específico ou da fraude que justificaria tal agravamento, como previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, elementos exigidos pela Súmula 25 do CARF. **A justificativa da fiscalização de um eventual ganho de capital futuro por subavaliação de imóveis carece de um fato gerador concreto (a venda não ocorreu), tornando a base de cálculo para a multa inexistente. Além disso, a defesa aponta que a fiscalização utilizou dados de anos já decaídos (2002 a 2005) para configurar a "conduta reiterada", o que é inadmissível legalmente e sem amparo em dever de guarda documental.**

Outro ponto de discordância é a divisão de 50% do acréscimo patrimonial a descoberto entre os cônjuges. A defesa afirma que não existe previsão legal que autorize tal rateio do tributo e da sanção, interpretando o artigo 7º do Decreto nº 3.000/99 como referente à compensação de imposto pago ou retido na fonte, e não à atribuição da exação principal. Defende que, se houver APD, este deveria recair integralmente sobre o cônjuge que declara os bens comuns.

Por fim, a recorrente contesta a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, alegando que o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, se refere a "débitos" tributários e não à penalidade em si, posição esta corroborada por diversas decisões do Tribunal Administrativo.

Diante de todas essas considerações, a recorrente formaliza seus pedidos. Preliminarmente, requer a reunião do presente processo com o processo administrativo de seu cônjuge (nº 10803.720104/2012-94) para julgamento conjunto, em razão da conexão e interdependência dos fatos, visando evitar decisões contraditórias e assegurar a segurança jurídica. No mérito, solicita o cancelamento da cobrança do IRPF por não haver acréscimo patrimonial a descoberto. Subsidiariamente, caso remanesça crédito tributário, pede que seja reconhecida a ausência de norma legal para a divisão da cobrança do crédito e da multa entre os cônjuges, ou que a exação recaia apenas sobre o declarante da situação patrimonial familiar. Requer, ainda, o afastamento da multa de ofício qualificada, mantendo-se, no máximo, a multa de 75%, e a não incidência dos juros sobre a multa.

Resolução (fls. 1634/1638)

Em sessão realizada em 8 de novembro de 2023, a 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Turma Ordinária, proferiu a Resolução nº 2402-001.334, convertendo o julgamento do Recurso Voluntário apresentado em diligência.

Nos termos da RESOLUÇÃO supra, o presente processo decorre de um Auto de Infração lavrado em 18/02/2011 contra a Recorrente, referente ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos exercícios de 2007, 2008 e 2009 (anos-calendário 2006, 2007 e 2008) por Omissão de Rendimentos decorrente de Variação Patrimonial a Descoberto – ou seja, um excesso de

aplicações sobre as origens declaradas, sem o devido respaldo em rendimentos tributáveis ou não tributáveis.

A apuração indicou que 50% dessa omissão foi atribuída à Recorrente e 50% ao seu cônjuge, Sérgio Massaru Abe. O relatório fiscal detalha que, embora a Recorrente e seu cônjuge tivessem rendimentos próprios e **declarassem o imposto de renda separadamente**, mantinham contas bancárias conjuntas, e os bens comuns da sociedade conjugal eram informados na declaração do cônjuge. A investigação fiscal foi amparada por compartilhamento de extratos bancários e de investimentos autorizado judicialmente, a pedido do Ministério Público Federal.

Foi aplicada multa qualificada de 150%, sob o argumento de que o comportamento da contribuinte denotava um padrão "sistemático e reiterado" de ações dolosas e elisivas, buscando impedir o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador e omitir informações nas declarações para encobrir a variação patrimonial e se eximir do pagamento de tributos, configurando intenção de causar dano à Fazenda Pública, o que se enquadraria nos crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/90).

A Recorrente apresentou impugnação e, posteriormente, Recurso Voluntário, alegando uma série de irregularidades no procedimento fiscal e na autuação. Os principais pontos de defesa incluem:

- Nulidade Parcial da Autuação: Questionamento da validade de referências a anos-calendário supostamente decaídos ou ainda sob fiscalização.
- Presunção de Omissão de Rendimentos: A defesa argumenta que a omissão de rendimentos não pode ser presumida e que a fiscalização não cotejou todas as origens e aplicações de forma adequada, ignorando saldos disponíveis em meses anteriores e computando saques como origens indevidamente.
- Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD): Alegação de que não houve APD, e que as planilhas da fiscalização continham equívocos, destruindo a presunção do acréscimo.
- Multa Qualificada: Argumento de que a imposição da multa qualificada é ilegal e indevida, pois se basearia em suposta conduta dolosa ocorrida fora do período fiscalizado.
- Atribuição Proporcional (50%): A Recorrente contestou a imputação de 50% da variação patrimonial a descoberto à sua pessoa.
- Juros sobre a Multa: Contestação da incidência de juros sobre a multa aplicada.
- Conexão Processual: Pedido de reunião do processo com o processo administrativo nº 10803.720104/2012-94, instaurado em face de seu cônjuge pelos mesmos fatos e fundamentos, para evitar decisões contraditórias.

O Acórdão recorrido, considerou a impugnação e manteve o crédito tributário, fundamentando a sua decisão nos seguintes pontos:

- Decadência: Rejeitada, com base no Art. 173, I, do CTN, que estabelece o início do prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
- Acréscimo Patrimonial a Descoberto: A variação patrimonial não justificada por rendimentos declarados/comprovados foi considerada sujeita à tributação, caracterizando omissão de rendimentos (Art. 1º, 2º, 3º e §§ da Lei 7.713/88).
- Multa de Ofício Qualificada: Considerada devida devido à conduta reiterada de inclusão de informações que alteram o valor do patrimônio imobiliário sem comprovação dos dispêndios, configurando artifício (Art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c.c. artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30/11/1964).
- Declaração em Separado e Proporcionalidade: A decisão confirmou a inclusão de 50% dos rendimentos produzidos por bens comuns na declaração de cada cônjuge, no caso de declaração em separado (Artigo 7º caput e § 1º do Decreto 3.000/99).

Em sede de RECURSO VOLUNTÁRIO a RECORRENTE repetiu as alegações da IMPUGNAÇÃO e acrescentou que:

- Há erros constantes das planilhas que destroem a presunção de Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD). Não houve acréscimos patrimoniais a descoberto, mesmo desconsiderando os saldos anuais para a composição do fluxo financeiro (as planilhas da APD contêm equívocos);
- Se insurge expressamente contra as razões de decidir da DRJ, por se presumir a omissão de rendimentos além de outros equívocos já apontados na impugnação;
- A justificativa da multa de ofício se ampara em suposta conduta dolosa ocorrida fora do período fiscalizado;
- É indevida a incidência de juros sobre a multa;
- Deve-se reunir o presente processo com o processo administrativo nº 10803.720104/2012-94, para se evitar decisões contraditórias, uma vez que há CONEXÃO entre ambos, isto porque o processo mencionado foi instaurado em face do cônjuge da RECORRENTE tendo como base os mesmos fatos, os quais são indissociáveis e demandam análise conjunta;

Em sessão de julgamento, já mencionada, a turma acatou por unanimidade a proposta de conversão em DILIGÊNCIA, tendo como ponto central, a necessidade de julgamento conjunto com o Processo Administrativo nº 10803.720104/2012-94, instaurado contra seu cônjuge, Sérgio Massaru Abe, pelos mesmos eventos e fundamentos.

A TURMA JULGADORA reconheceu a conexão entre os processos, conforme o Art. 6º, §1º, I, do ANEXO I da PORTARIA MF Nº 343/2015 (RICARF), que prevê vinculação por conexão quando os processos tratam da mesma exigência de crédito tributário ou pedido fundamentados em fato idêntico, inclusive em face de diferentes sujeitos passivos. Além disso, citou o Art. 55 do CPC/2015, que considera conexas ações com o mesmo pedido ou causa de pedir. Ato contínuo, determinou-se a remessa dos autos à unidade de origem para que esta procedesse à análise de todas as provas juntadas, com atenção especial aos seguintes pontos:

- Erros nas Planilhas: Verificar a existência de erros nas planilhas apresentadas pela Fiscalização apontados pela RECORRENTE, e, se houver, justificar a desconsideração de documentos juntados.
- Origens Não Computadas: Discriminar e justificar todos os fatos alegados pela Recorrente que não foram computados como origens no fluxo financeiro.
- Saques Desconsiderados: Informar os fundamentos que levaram à desconsideração de saques apontados pela contribuinte como origens, com destaque para eventuais inconsistências de datas e valores.
- Saldos de Dezembro: Fazer um comparativo considerando os saldos positivos dos meses de dezembro para os exercícios seguintes, e com a planilha que os desconsidera, a fim de verificar se a ausência dessa transferência é suficiente para justificar a variação patrimonial a descoberto.

Relatório de Diligência (fls.1839/1910)

O sujeito passivo foi intimado a apresentar os seguintes itens:

1. Uma planilha em Excel com os mesmos dados já apresentados.
2. Identificação em vermelho dos valores considerados incorretos.
3. Citação individualizada do motivo pelo qual cada valor é incorreto, com justificativas detalhadas.
4. Inclusão, em amarelo, dos valores que entende não terem sido computados como origens no fluxo financeiro.
5. Detalhes e motivos para os valores mencionados no item 4.
6. Inclusão, em amarelo, dos saldos positivos dos meses de dezembro para os exercícios seguintes e uma planilha que os desconsidere, a fim de verificar se a ausência dessa transferência é suficiente para justificar a eventual Variação Patrimonial a Descoberto.

A fiscalização, ao analisar as informações e planilhas apresentadas pela contribuinte, teceu diversas considerações, aceitando ou rejeitando os argumentos, conforme detalhado por ano-calendário:

Relatório de Diligência - ROSELI MITSUI TOMIKAWA ABE

- Ano-Calendário 2006: Saques Considerados Como Origens (Linha A.8.5.2): Não Aceito. A fiscalização reitera que saques não são origens, pois representam aplicações de recursos já constituídos como origem. Se um saque retorna à conta, o valor já é considerado como origem no saldo bancário. O exemplo fornecido pela fiscalização ilustra que somar saques às origens iniciais superestimaria a variação patrimonial.
- Saldo Positivo do Mês Anterior (Linha A.8.5.3): Não Aceito. A fiscalização argumenta que o saldo positivo deve compor a planilha do cônjuge (Sérgio), pois a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) da contribuinte é "absolutamente enxuta" e os bens/gastos estão na DIRPF do marido. Considerar o saldo positivo no fluxo da contribuinte e transportá-lo para a planilha do casal geraria duplicidade.
- Gastos com Diárias e Ajuda de Custo (Linhas B.8.12 e B.8.15): Aceito. A fiscalização concorda que as despesas com diárias e ajuda de custo devem ser retiradas, pois suas origens não foram consideradas.
- Ano-Calendário 2007: Saques Considerados Como Origens (Linha A.7.6): Não Aceito. O raciocínio é o mesmo aplicado ao ano-calendário 2006.
- Saldo Positivo do Mês Anterior (Linha A.7.7): Aceito, com Alterações. Embora aceite a inserção para construção do fluxo financeiro, a fiscalização enfatiza que não é possível transferir saldo positivo de final de ano para outro ano em fiscalização de variação patrimonial, pois cada ano é um período contábil e fiscal próprio, conforme o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), Lei nº 7.450/1985 e Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, e os princípios de competência e periodicidade. Qualquer transferência exigiria prova em DIRPF, o que não ocorreu.
- Correções de Valores (Linhas B.7.7, B.7.12, B.7.15, B.7.16): Aceito. A fiscalização aceitou as correções pontuais da contribuinte relativas a saldos de contas bancárias e realocação de débitos de cartão de crédito entre meses.
- Ano-Calendário 2008: Transferência de Sérgio (Linha A.7.6): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão de uma transferência do cônjuge, Sérgio.
- Saques (Linha A.7.7): Não Aceito. O raciocínio é o mesmo dos anos anteriores.
- Saldo Líquido no Mês (Linha A.7.8): Não Aceito. O raciocínio é o mesmo dos anos anteriores, combinado com as explicações sobre a impossibilidade de transporte de saldos.
- Débitos em Duplicidade (Linha B.7.13): Aceito. A fiscalização concordou com a exclusão de valores lançados em duplicidade referentes a transferências.

- Erro na Soma de Gastos (Linha B.7.14): Aceito. A fiscalização aceitou a correção de um erro de soma.
- Devolução de DOC (Linha B.7.16): Aceito. A fiscalização aceitou a exclusão de um valor devolvido à conta bancária.
- Erro Ourocap (Linha B.7.17): Aceito. A fiscalização aceitou a correção de um valor quadruplicado indevidamente.
- Despesas de Viagem (Cartão de Crédito) (Linha B.7.18): Aceito. A fiscalização aceitou a exclusão dessas despesas, pois a origem (diárias/ajudas de custo da SRFB) não havia sido considerada.
- Ano-Calendário 2009: Empréstimo Eliza M. Abe (Linha A.8.6.3): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão de um empréstimo.
- Empréstimo Kelly Tieko Tomikawa (Linha A.8.7.2): Não Aceito. A fiscalização rejeitou, pois o simples recibo de declaração, sem comprovação por extratos e documentos coincidentes em datas e valores, não é suficiente para formar convicção, especialmente em fiscalização que exige documentos probantes.
- Saques Considerados Como Origens (Linha A.9): Não Aceito. O raciocínio é o mesmo dos anos anteriores.
- Saldo Positivo do Mês Anterior (Linha A.10): Aceito, com Alterações. O raciocínio é o mesmo dos anos anteriores (transporte de saldo).

O relatório de diligência (fl.1847) traz COMENTÁRIO DO RELATOR DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA que assim se pronunciou:

Considerando que a maioria das despesas do casal, com algumas exceções, foi custeada pelo marido da Sra. Roseli e estão registradas em sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) dos anos-calendário de 2006 a 2009, é imperativo que se apresente no presente relatório minuciosamente todas as ações realizadas no âmbito da análise do referido processo. Tal documentação é de suma importância, pois possui implicações diretas na vida da Sra. Roseli, que, ao apresentar declaração conjunta, também arca com o ônus de eventuais correções. Ademais, é relevante destacar que o Auto de Infração foi repartido equitativamente entre ambas as partes.

O comentário do relator padece de inexatidão, quando informa que a DIRPF foi apresentada conjuntamente o que não condiz com os autos e nem com o RELATÓRIO FISCAL.

Relatório de Diligência - SÉRGIO MASSARU ABE (Cônjuge):

- Ano-Calendário 2006: Deduções Indevidas (Linhas A.1.2 e A.8.4): Aceito. A fiscalização aceitou a exclusão de deduções indevidas de rendimentos de pessoa jurídica, devido ao baixo valor dos rendimentos mensais brutos que não gerariam descontos e a aceitação em anos posteriores.

- Saldo Positivo para Composição da Renda Total (Linha A.8): Aceito. O resultado da planilha da Sra. Roseli foi transportado para a planilha de Sérgio, com ajustes, para compor a base de cálculo.
- Décimo Terceiro Salário Como Origem (Linhas A.8.1 e A.8.2): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão do 13º salário de diferentes fontes.
- Saques Considerados Como Origens (Linha A.8.3): Não Aceito. A fiscalização detalha extensivamente que saques representam utilização de recursos, não nova origem. Apresenta um exemplo numérico para demonstrar que considerar saques como origens levaria a uma variação patrimonial irreal. Esta tese é considerada equivocada.
- Depósitos/Créditos Bancários <= R\$12.000,00 (Linha A.8.5): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização não aceita o argumento da contribuinte, pois deveria haver reciprocidade (se aceita para crédito, deveria ser para débito), mas a decisão final cabe ao CARF, dada a matéria controversa.
- Transferência Aplicação Financeira Banif (Linhas B.19.a e B.19.b): Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização aceitou o argumento da contribuinte sobre a natureza da transferência (de conta de depósito para outra de mesma titularidade), mas a decisão final cabe ao CARF por ser matéria controversa.
- Ano-Calendário 2007: Deduções Indevidas (Linhas A.1.2.c e A.7.d): Aceito. Conforme o ano anterior, para manter coerência.
- Saldos Bancários Credores Errados (Linha A.3): Aceito. A fiscalização confirmou e aceitou as correções nos saldos bancários mensais.
- Inclusão de Rendimentos (Linhas A.5.1 e A.5.2): Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização aceitou a inclusão de rendimentos (dividendos, juros), mas com ressalva de que o informe de rendimentos, por si só, não comprova inequivocamente a entrada em caixa no fluxo bancário. A decisão final é do CARF.
- Transporte do Saldo da Esposa (Linhas A.7 e C.c.2): Aceito. Com a devida correção do que foi apurado na conta da cônjuge.
- 13º Salário Como Origem (Linhas A.7.b e A.7.c): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão do 13º salário.
- Rendimentos de Aluguel (Linha A.7.e): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão dos rendimentos de aluguel.
- Saldo Banco Banif (Linhas A.7.f e B.19): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão do saldo bancário credor do BANIF.
- Ano-Calendário 2008: Rendimentos Não Incluídos (Linhas A.5.1 e A.5.2): Aceito. A fiscalização aceitou a inclusão de rendimentos.

- Transporte do Saldo da Esposa (Linha A.7): Aceito. Com a devida correção.
- Saques Considerados Como Origens (Linha A.7.g): Não Aceito. Referência ao argumento detalhado no ano-calendário 2006.
- Depósitos/Créditos Bancários <= R\$12.000,00 (Linhas A.7.h, A.8.8 e A.8.9): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização mantém a posição de que deveria haver reciprocidade nos débitos, mas a decisão final cabe ao CARF.
- Décimo Terceiro Salário Como Origem (Linhas A.8.2 e A.8.3): Aceito. Abono Pecuniário (Linha A.8.4): Aceito. Transferência para Aplicação Financeira BANIF (Linha A.8.6): Aparentemente Correta (Decisão do CARF). A fiscalização considera o argumento da contribuinte aparentemente correto, mas a decisão final cabe ao CARF.
- Saques da Enteada Rebeca Como Origens (Linha A.8.7): Não Aceito. O raciocínio é o mesmo aplicado a outros itens de saques.
- Débitos ou Transferências Indevidas (Linhas B.18 e B.19): Aceito. A fiscalização aceitou a exclusão de débitos ou transferências lançados indevidamente (duplicidade, transferências para o próprio cônjuge).
- Saldo BANIF em Dezembro (Linha B.20): Aceito. Saldo Disponível Transportado de um Ano para Outro: Não Aceito. A fiscalização argumenta que, pelo princípio da entidade, cada ano é um período distinto, e a contribuinte não provou ter este saldo em sua DIRPF.
- Ano-Calendário 2009: Alterações da DRJ de Fortaleza (Item de Cor Azul): Decisão do CARF. O relatório indica que houve alterações de valores promovidas pela DRJ de Fortaleza, mas que os fluxos financeiros de Roseli e Sérgio permaneceriam errados, sendo a decisão final do CARF.
- Receita Bruta da Atividade Rural (Linha A.2.1): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização rejeita a exclusão da suposta omissão de receitas rurais, apesar da vasta documentação apresentada pelo contribuinte (pedidos de ovos, cheques, holerites de funcionários da Granja Abe, notas fiscais, etc.). A fiscalização solicita que o CARF examine o conteúdo.
- Saldos Bancários da Atividade Rural (Linhas A.4 a A.4.3): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização não aceita o argumento do contribuinte de que a conta bancária da atividade rural não pertence ao fluxo mensal pessoal. A fiscalização alega que tudo era feito na conta do contribuinte (CPF), sem que o CNPJ de produtor rural fosse usado para uma conta própria, dificultando a separação das contas. A decisão final cabe ao CARF.
- Distribuição de Lucros da Granja (Linha A.7.1): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização mantém a planilha como está, alegando que o

extrato bancário não permite distinguir uma operação de outra, e que a decisão final cabe ao CARF.

- Transporte do Saldo da Esposa (Linha A.8): Aceito. Com a devida correção, mas com a ressalva de que o saldo do ano anterior não pode ser utilizado sem comprovação de sua origem na DIRPF.
- Depósitos/Créditos Bancários <= R\$12.000,00 (Linhas A.9.A e A.9.B): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização não aceita, apesar da decisão da DRJ de Fortaleza, argumentando que a decisão compromete os interesses da Fazenda Nacional por falta de reciprocidade (aplicar a mesma lógica para débitos). A decisão final cabe ao CARF.
- Saques Como Origens (Linha A.8.1): Não Aceito. O mesmo caso já explicitado no ano-calendário 2006.
- Empréstimo de Tomie Abe (Linha A.9.f): Não Aceito. Os documentos apresentados não foram suficientes para formar a convicção do AFRFB.
- Saldos Bancários da Atividade Rural - Finais (Linhas B.11 a B.11.3): Não Aceito (Decisão do CARF). Mesma argumentação dos saldos iniciais da atividade rural.
- Propriedade Rural/Granja (Avaliação) (Linhas B.14.1 e B.14.2): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização não aceita o argumento de que a granja não foi adquirida por Sérgio e que o valor arbitrado pela fiscalização foi anulado pela DRJ. A decisão final cabe ao CARF.
- Erro de Soma - Ourocap (Linhas B.18 e B.18.1): Aceito. A fiscalização aceitou a correção de um valor indevidamente somado.
- Débitos da Conta da Granja (Linhas B.19.1 e B.19.1.A): Não Aceito (Decisão do CARF). A fiscalização não aceita a exclusão desses débitos, reiterando que a conta foi movimentada pelo CPF do contribuinte, e não pelo CNPJ da atividade rural.

O Relatório tece comentários adicionais sobre a análise do Julgamento do Órgão Julgador (DRJ-Fortaleza) e apresenta um contraponto à análise da DRF, principalmente em relação à Granja Pavão.

A autoridade diligente observa que a DRJ reduziu o valor da Granja Pavão e desclassificou a Receita Bruta da Atividade Rural, considerando-a rendimentos de pessoas físicas e tributando-a integralmente, alegando "documentação insuficiente" para comprovar que os depósitos bancários vinham da comercialização de ovos, apesar de reconhecer a "informalidade inerente à atividade rural".

Contraponto do Relator à Análise da DRF: O Relatório defende o laudo inicial da fiscalização, que avaliou a Granja Pavão em aproximadamente seis milhões de reais, com base em:

Metodologia Robusta: Utilização de metodologia detalhada, considerando aspectos econômicos, produtivos e de mercado.

Dados Concretos: A avaliação baseou-se em dados concretos e análises técnicas, com perito selecionado conforme as regras.

Comprovação da Atividade Rural: O laudo inicial apresenta base sólida com notas fiscais de insumos (vacinas, milho, etc.) e documentos que demonstram a produção e comercialização de ovos, além de contratos de arrendamento.

Informalidade Reconhecida: A própria DRJ reconheceu a informalidade, o que justificaria o uso de documentos alternativos.

Correspondência de Valores: Cheques e depósitos correlacionados com romaneios e recibos da Granja Abe.

Impacto Econômico: A redução drástica do valor da Granja pela DRJ para cerca de R\$ 400 mil não reflete o valor econômico real da propriedade, sendo fundamental manter a avaliação inicial para garantir a justiça econômica.

Valor de Empréstimo: O valor atribuído no segundo laudo (da DRJ) é inferior ao valor de empréstimo (R\$ 585.000,00) que o banco concedeu, o que é incomum, já que instituições financeiras se garantem com laudos que asseguram valor superior ao empréstimo em caso de leilão.

Movimentação Anterior: Antigos sócios da Granja Pavão movimentaram cerca de 6 milhões de reais logo após a assinatura do contrato em 2009.

Conclusão do Relatório de Diligência

O Relatório de Diligência conclui reiterando a dificuldade em separar as operações financeiras da pessoa física e da atividade rural, especialmente porque a conta bancária da Granja Pavão era movimentada pelo CPF do sujeito passivo, apesar da existência de um CNPJ de produtor rural que não foi utilizado para abertura de conta própria.

Para finalizar, o relatório indica que, para cada ano-calendário, são apresentadas três planilhas distintas: a versão original da fiscalização, os resultados apurados neste relatório, e a planilha elaborada pela contribuinte. Destaca que, para fins de valores lançados, a planilha relevante é a do Sr. Sérgio Massaru Abe, por abranger amplamente os sujeitos passivos que resultou nas seguintes variações patrimoniais (fls. 1907/19910).

Conclusões e Encaminhamentos da Fiscalização (neste relatório de diligência):

Ratifica que a maior parte dos saques não constitui origem de renda.

Confirma que o transporte de saldos positivos de final de ano para o próximo, sem a devida declaração, não pode ser aceito.

Sugere que o CARF decida sobre pontos ainda controversos, como a desconsideração de depósitos menores que R\$12.000,00 e a tributação da atividade rural.

Intimação da contribuinte Roseli para que se manifeste sobre o resultado desta diligência no prazo de 30 dias.

Retorno do processo ao CARF para um novo julgamento conjunto com o processo do cônjuge, em virtude da conexão previamente identificada.

O processo foi apensado ao de número 10803.720104/2012-94 (do cônjuge) por conexão, para julgamento conjunto, e a contribuinte foi intimada para se manifestar em 30 dias sobre o resultado desta diligência, após o que será encaminhado ao CARF para novo julgamento.

Manifestação do sujeito passivo (fls.1918/1943)

Cientificada via postal em 27/11/2024 (fl. 1912), a RECORRENTE apresentou manifestação em 27/12/2024, como se segue:

A fiscalização intimou a contribuinte a apresentar uma série de esclarecimentos e documentos que respondeu à intimação submetendo as planilhas solicitadas, com as marcações em vermelho e amarelo, e as justificativas para suas alegações, tendo por objeto a contestação e o esclarecimento de apontamentos levantados em diligência fiscal complementar.

A contribuinte inicia a manifestação esclarecendo que o relatório de diligência repete impropriedades já rebatidas anteriormente, e reafirma que não se verifica qualquer omissão de rendimentos ou evolução patrimonial a descoberto, pugnando pela improcedência do lançamento tributário.

No tocante às intimações, destaca-se que a fiscalização reiterou suspeitas sobre movimentações bancárias e recebimentos de terceiros, solicitando esclarecimentos quanto à origem de valores creditados em contas da contribuinte. Em resposta, a defesa esclarece cada apontamento, apresentando documentos comprobatórios, contratos e extratos bancários, e atribuindo os créditos à devolução de empréstimos anteriormente realizados, transferências familiares com respaldo contratual, e outras movimentações compatíveis com a capacidade financeira do contribuinte, afastando a natureza tributável dos recursos. Aponta-se que a fiscalização deixou de considerar documentos já acostados, ignorando informações constantes dos autos e desconsiderando as justificativas apresentadas.

A contribuinte impugna ainda a suposição de que teria recebido valores de origem não comprovada, sustentando que a apuração fiscal desconsidera o princípio da capacidade contributiva e promove uma inversão indevida do ônus probatório. Sustenta que as conclusões fiscais derivam de interpretações equivocadas, carentes de base objetiva, e que não há elementos que sustentem a existência de renda omitida.

Na conclusão, requer-se o acolhimento das razões apresentadas para reconhecer a regularidade das operações financeiras e da evolução patrimonial declarada. Pede-se o cancelamento integral do auto de infração, seja pelo reconhecimento da inexistência de infração material, seja pela ausência de dolo, má-fé ou omissão relevante. Invoca-se, ainda, o princípio do

in dubio pro contribuinte e a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional, para que qualquer dúvida seja interpretada em favor da contribuinte. Em suma, finaliza pedindo:

- Reconhecimento das correções e adições propostas em suas planilhas.
- Aceitação de novos elementos como origem de rendimentos.
- Consequentemente, a revisão e anulação total ou parcial do Auto de Infração.

Não houve contrarrazões por parte da PFN.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Mérito

A lide consiste em avaliar os seguintes pedidos trazidos em sede RECURSAL:

A inexistência de acréscimo patrimonial, ainda que se desconsidere os saldos anuais para a composição do FLUXO FINANCEIRO;

Desconsideração dos depósitos bancários inferiores a R\$ 12.000,00, sendo a soma anual menor ou igual a R\$80.000,00;

Aplicação da Súmula CARF 67 para consideração dos Saques como origens;

Não consideração de todos os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte para justificar a omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto;

Ausência de elementos para qualificação da multa, que se baseou em fatos ocorridos fora do período fiscalizado e não comprovou o dolo ou fraude;

Indevida imputação de 50% a cada cônjuge a título de variação patrimonial a descoberto;

Incidência indevida de juros sobre a MULTA;

Reclassificação das receitas da granja como Receita de atividade rural (SÉRGIO)

Em relação a ocorrência do ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO, deve-se atentar pelo que informa o RELATÓRIO FISCAL e o ACÓRDÃO RECORRIDO que o Acréscimo Patrimonial a descoberto foi consignado pelo excesso de gastos não respaldados por rendimentos tributáveis ou não.

Revisitando o relatório de DILIGÊNCIA FISCAL em relação ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, conclui-se que vários dos pedidos do RECORRENTE foram contemplados, restando em litígio o seguinte:

1. Consideração dos saques como origem de recursos para efeito de Acréscimo Patrimonial: Para tal desiderato tem-se a Súmula CARF 67:

Súmula CARF nº 67

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 29/11/2010

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.

Desta feita, tais valores devem ser excluídos do lançamento fiscal.

2. Transporte de saldos de um ano para o outro sem lastro na DIRPF correspondente;
3. Depósitos bancários inferiores a R\$12.000,00 e que perfazem total igual ou inferior a R\$80.000,00, embora o presente AI refira-se a Acréscimo Patrimonial a Descoberto o racional a ser aplicado deve ser o mesmo da OMISSÃO DE RENDIMENTOS, conforme teor da Súmula CARF 61:

Súmula CARF nº 61

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 29/11/2010

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.

Assim, tais depósitos também devem ser afastados do lançamento.

Para ser justa e adequada com as demais alegações deve-se proceder o cotejamento das informações trazidas pelo relatório de diligência fiscal e os fundamentos da decisão recorrida.

Em relação à MULTA QUALIFICADA, assim afirma a Decisão recorrida (fl. 1125):

Da multa qualificada

Pelo que foi descrito no Termo de Verificação Fiscal, item 5, fls.1695, não foi a partir de um dado isolado que a fiscalização concluiu que o contribuinte incorreu em conduta premeditada, há quatro imóveis nos quais há registro de benfeitorias que incidem diretamente na variação patrimonial, objeto deste lançamento.

Neste cenário, o intuito é evidente e não há que se falar em obrigatoriedade de resultado material, qual seja, a fruição de redução de ganho de capital por ocasião de alienação futura, até porque um dos imóveis foi transferido a título de integralização de capital de empresa em janeiro de 2009. Para afastar o argumento da fiscalização, tão somente bastaria apresentar comprovação das despesas realizadas com as benfeitorias, tais como, aquisição de material de construção, mobília fixa, pagamento de mão de obra etc. Contudo, nada foi apresentado.

Logo, verifica-se que não se justifica a alegação do RECORRENTE de que tal MULTA se justificaria por fatos pretéritos, como a aquisição de imóveis em exercício anterior ao fiscalizado, ao contrário, a sanção imposta teve como fundamento a não comprovação das despesas de benfeitorias realizadas no período fiscalizado. Aliás este é o teor da Ementa do mencionado Acórdão:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A conduta reiterada em vários exercícios de inclusão de informações que alteram o valor do patrimônio imobiliário sem comprovação dos dispêndios correspondentes configura artifício que sujeita o infrator à multa qualificada prevista na legislação de regência. Art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c.c. artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30/11/1964.

Tal conduta é descrita no RELATÓRIO FISCAL (fl.636):

Tendo em vista que o contribuinte não comprovou os gastos com benfeitoria, mediante documentação hábil e idônea, cujos valores foram informados nas declarações de imposto de renda; para efeito de fluxo financeiro, tais gastos declarados na DIRPF foram alocados no mês de dezembro de cada ano, em situação mais favorável ao contribuinte.

A multa de ofício levou em consideração, segundo o RELATÓRIO FISCAL fl.751,:

5.3 Retroagindo-se o período fiscalizado até o ano de aquisição dos imóveis, e com base nas informações dos valores de aquisição e respectivas benfeitorias declaradas, o resultado abaixo comprova o comportamento dos contribuintes (declaração de bens em conjunto na DIRPF de SERGIO MASSARU ABE), de sistematicamente agregar valores de benfeitorias aos valores originários de aquisição. Por exemplo, as benfeitorias do apto nº 61 excederam em 1,6 vezes o valor de aquisição, enquanto que as benfeitorias na casa nº 125, também superaram em 1,6 vezes o valor do imóvel adquirido. Aos valores dos imóveis adquiridos de cerca de R\$ 463,8 mil, foram agregadas benfeitorias de R\$ 446,1 mil resultando no total de bens de cerca de R\$ 910,0 mil, ao longo de 2002 a 2010:

Contudo, há de se verificar se tal fato é suficiente para caracterizar o dolo exigido pelos Arts.44, §1º da Lei nº 9.430/96 c/c os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Para tal deslinde, importante relembrar enunciados sumulados neste Conselho:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Importante destacar que não é razoável exigir do Contribuinte a apresentação de comprovantes de despesas ocorridas há mais de 5 anos, a não ser nos casos em que se esteja fiscalizando um eventual ganho de capital ou que haja reflexos diretos no fato gerador apurado. Porém, não é o que consta nos autos. A alegação de não comprovação das despesas de benfeitorias realizadas em imóveis não teve motivação em um eventual ganho de capital e nem guarda relação com o FATO GERADOR apurado, justamente por se tratar de períodos pretéritos, confira-se (fl.754):

a8) Adicione-se, que o casal realizou benfeitorias, em praticamente, durante 6 anos consecutivos; e, somente em 2005, efetuaram gastos com reforma de R\$ 110,7 mil num apartamento, o que evidenciou a intenção de corrigir o preço do imóvel, aproximando-o ao valor de mercado. Em caso de eventual venda do apartamento, evitariam o pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital, a ser aplicado no resultado da diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição do imóvel, que englobaria o valor original de aquisição e os gastos com benfeitorias.

O que se denota é que a FISCALIZAÇÃO considerou como sendo doloso uma conduta eventual, futura e incerta, que só poderia ser avaliada quando da ocorrência do respectivo fato gerador, além do mais, a suposta reiteração da conduta, por si só, não é suficiente para atrair a qualificação da multa. Tem-se antecedentes:

Assim, considerar a ausência de provas de despesas lançadas na DIRPF .

Numero do processo: 10640.003415/2010-33 Turma: Segunda Turma Especial da Segunda Seção Seção: Segunda Seção de Julgamento Data da sessão: Wed Aug 14 00:00:00 UTC 2013 Data da publicação: Wed Aug 21 00:00:00 UTC 2013 Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício:2006, 2007,

2008, 2009, 2010 IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. PRESENÇA DE INDÍCIOS EM DESFAVOR DOS RECIBOS. INTIMAÇÃO FISCAL. ÔNUS DE COMPROVAÇÃO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE. Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes que desabonam os recibos o que implica inadmitir a dedução por ausência de outros elementos de prova. IRPF. DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. CONDUTA REITERADA. DOLO NÃO COMPROVADO. Ainda que o contribuinte não tenha se desincumbido do ônus de provar as despesas consignadas em recibos, contra os quais há fortes indícios de inidoneidade, é do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada. No caso dos autos, os indícios que desabonam o conjunto dos recibos do psicólogo como um todo não é suficiente, por si só, para comprovar o dolo em relação ao contribuinte individualmente. Tem prevalecido na jurisprudência do CARF que a prática da infração em exercícios seguidos não é suficiente para comprovar o evidente intuito de fraude que justifica a qualificação da multa. Recurso provido em parte.

Numero da decisão: 2802-002.465

Numero do processo: 10980.722907/2011-51 Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 2ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão: Tue Aug 23 00:00:00 UTC 2016 Data da publicação: Wed Nov 16 00:00:00 UTC 2016 Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 IRPF. MULTA QUALIFICADA. TIPIFICAÇÃO. DESNECESSIDADE. OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA REITERADA. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. Para a aplicação da multa qualificada é desnecessária a menção expressa do tipo legal previsto na Lei nº 4.502/64 entre as normas descritas do "enquadramento legal" do auto de infração. A mera omissão de receita ou a prática reiterada não possuem o peso de uma conduta fraudulenta, essa exige uma ação muito mais gravosa por parte do contribuinte. A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada - deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para qualificação. Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justifica está a aplicação da multa qualificada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Numero da decisão: 9202-004.356

Numero do processo: 10640.003415/2010-33 Turma: Segunda Turma Especial da Segunda Seção Seção: Segunda Seção de Julgamento Data da sessão: Wed Aug 14 00:00:00 UTC 2013 Data da publicação: Wed Aug 21 00:00:00 UTC 2013 Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício:2006, 2007, 2008, 2009, 2010 IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. PRESENÇA DE INDÍCIOS EM DESFAVOR DOS RECIBOS. INTIMAÇÃO FISCAL. ÔNUS DE COMPROVAÇÃO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE. Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes que desabonam os recibos o que implica inadmitir a dedução por ausência de outros elementos de prova. IRPF. DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. CONDUTA REITERADA. DOLO NÃO COMPROVADO. Ainda que o contribuinte não tenha se desincumbido do ônus de provar as despesas consignadas em recibos, contra os quais há fortes indícios de inidoneidade, é do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada. No caso dos autos, os indícios que desabonam o conjunto dos recibos do psicólogo como um todo não é suficiente, por si só, para comprovar o dolo em relação ao contribuinte individualmente. Tem prevalecido na jurisprudência do CARF que a prática da infração em exercícios seguidos não é suficiente para comprovar o evidente intuito de fraude que justifica a qualificação da multa. Recurso provido em parte.

Numero da decisão: 2802-002.465

Numero do processo: 10510.720657/2012-32 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Primeira Seção de Julgamento Data da sessão: Wed Apr 12 00:00:00 UTC 2017 Data da publicação: Thu Aug 10 00:00:00 UTC 2017 Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Havendo contradição ou lapsos manifestos estes devem ser sanados. MULTA QUALIFICADA - OMISSÕES REITERADAS E RELEVANTES Condutas omissivas também estão sujeitas à imposição de multa qualificada, mas o caráter volitivo deve ser caracterizado pela reiteração e relevância das omissões. Uma conduta relevante, mas única, pode decorrer de um mero erro; uma conduta reiterada, mas pouco significativa, pode revelar culpa, mas não o dolo necessário para a majoração punitiva.

Numero da decisão: 1401-001.864

Logo, por entender que a simples omissão de comprovantes de despesas na DIRPF, ainda que de forma reiterada, não são suficientes para caracterizar o intuito doloso, afasto a QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Saldos anuais para a composição do fluxo financeiro.

A fiscalização realizada abrangeu quatro anos consecutivos (48 meses), logo, embora a princípio não se pode considerar a transferência de saldos de um ano para o outro caso não esteja declarado na DIRPF, no presente caso, dado a continuidade do período fiscalizado e por se tratar de autuação por APD a simples descon sideração dos saldos finais em fluxos financeiros construídos pela própria fiscalização, parece, s.m.j., de todo incoerente. Situação que difere de quando o Sujeito Passivo requer a consideração de um saldo de um exercício anterior que não está sendo fiscalizado e nem foi declarado.

Ademais, a FISCALIZAÇÃO em sede de diligência determinada em RESOLUÇÃO deste Conselho foi instada a apresentar os cálculos considerando tais saldos e comparando com o resultado sem os mesmos, tarefa esta que ela se omitiu. Atente-se ainda pelo fato de que nenhum dos saldos de encerramento foram questionados pela fiscalização, limitando esta a dizer que não podiam ser transpostos para o exercício seguinte, sendo assim, considero comprovado a existência dos saldos de encerramento de cada exercício o que impõe o seu reconhecimento para o exercício seguinte, visto que, no presente caso, dado a continuidade ininterrupta do período fiscalizado, tais saldos equivalem a transposição mensal, não havendo que se falar em encerramento de exercício.

Neste sentido tem-se antecedente:

Numero do processo: 10803.000025/2008-87

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Jul 12 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Mon Aug 02 00:00:00 UTC 2021

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

Ano-calendário: 2003, 2005

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. A mera irresignação com os argumentos da DRJ, que lhe foi desfavorável, não respalda a Recorrente na alegação de nulidade, sendo necessário que reste configurada afronta ao Decreto n. 70.235/1972, o que não ocorreu na espécie. Não há previsão legal para que os julgamentos de primeira instância sejam públicos e com sustentação oral, observando-se que a regra do art. 93, IX, da Constituição Federal reporta-se aos julgamentos realizados pelo Poder Judiciário IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO POSITIVO DO MÊS DE DEZEMBRO. APROVEITAMENTO COMO ORIGEM/RECURSO NO MÊS DE JANEIRO DO ANO-CALENDÁRIO SEGUINTE. Na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, havendo saldo positivo em determinado mês, o respectivo valor é transportado para o mês seguinte (saldo disponível para o mês seguinte), e, neste

mês (seguinte), é contabilizado como saldo disponível do mês anterior, regra que se aplica, inclusive, aos saldos positivos apurados no mês de dezembro de determinado ano-calendário a serem aproveitados no mês de janeiro do ano-calendário seguinte.

Numero da decisão: 2402-010.130

Depósitos bancários inferiores a R\$ 12.000,00

A FISCALIZAÇÃO considerou como não tendo origens comprovadas depósitos de valores inferiores a R\$ 12.000,00, posto que se trata de auto de infração por APD. Contudo à Fl.655 do Relatório Fiscal consta que se trata de *Variação Patrimonial a Descoberto (omissão de rendimentos)*, o que indica que a OMISSÃO DE RENDIMENTOS foi motivo determinante para se considerar a APD.

Em diversos pontos do referido relatório, menciona a existência de OMISSÃO DE RENDIMENTOS (vide Fl. 715),

1. INFRAÇÃO APURADA IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO Omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, ou seja, excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva; apurada na proporção de 50,0% para ROSELI MITSUI TOMIKAWA ABE e 50,0% para seu cônjuge SERGIO MASSARU ABE.

Logo percebe-se que a conduta de omissão de rendimentos foi considerada para se apurar a APD, razão suficiente para atrair a aplicação da Súmula CARF nº 61:

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.

Desconsideração dos depósitos bancários inferiores a R\$ 12.000,00, sendo a soma anual menor ou igual a R\$80.000,00;

Nestes termos, forçoso afastar tais depósitos do cálculo da APD.

Consideração dos saques como origens, aplicação Súmula CARF 67.

A contribuinte alega que vários valores não foram computados como origens.

Segundo a fiscalização, fls.717:

Inicialmente, cumpre informar que a contribuinte não apresentou nenhuma documentação comprobatória; inclusive daqueles recursos discriminados, que de acordo com sua manifestação, a fiscalização não computou como origem dos recursos.

De fato, a fiscalização deixou de computar como origens vários depósitos, que não foram identificados como rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e não tributáveis, de tributação exclusiva, ou decorrentes de venda de bens ou direitos. Além disso em obediência aos limites estabelecidos pela Lei nº 9.430, de dezembro de 1996, inciso II do § 30 do art.42 (alterado pela Lei nº 9.481, de agosto de 1997), a fiscalização não os computou porque a somatória destes valores não superou o limite legal permitido, e, portanto, nem intimou a contribuinte a comprovar a origem destes recursos.

A tabela abaixo, apurada com base nos extratos bancários fornecidos, com os devidos ajustes (exclusão de transferências entre contas, de rendimentos tributáveis identificados, rendimentos de aplicações etc), revelam que ocorreram depósitos/créditos que não foram identificados como rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e não tributáveis, de tributação exclusiva, ou decorrentes de venda de bens ou direitos; estas origens de recursos nos montantes de cerca de R\$ 113,9 mil(2006), R\$ 131,6 Mil (2007) e R\$ 157,6 mil (2008), não foram nem objeto de intimação aos contribuintes para comprovarem a origem.

A Contribuinte questiona que os saques no valor de R\$ 79.622,13 não foram computados como origens de recursos sem nenhuma justificativa o que contraria o enunciado da Súmula CARF 67:

Súmula CARF nº 67

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 29/11/2010

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.

Nos termos de um dos Acórdão paradigmas da referida súmula:

Numero do processo: 10830.007287/2001-79 Turma: Sexta Câmara Seção: Primeiro Conselho de Contribuintes Data da sessão: Wed Nov 05 00:00:00 UTC 2008 Data da publicação: Wed Nov 05 00:00:00 UTC 2008 Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1996, 1997, 1998 Ementa: (...) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – SAQUES E DÉBITOS BANCÁRIOS – NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DOS SAQUES BANCÁRIOS COM RENDA CONSUMIDA OU AUMENTO PATRIMONIAL SEM LASTRO EM RENDIMENTOS DECLARADOS - A autoridade autuante vinculou alguns saques nas contas de depósito com despesas que geraram consumo em prol do recorrente. Tais saques podem ser validamente lançados como dispêndio no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto. De outra banda, toda a relação de débitos em contas bancárias do contribuinte em que não se vinculou a que título tais despesas foram efetuadas não pode ser considerada como aplicação no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto. Neste caso, caberia a

fiscalização circularizar os beneficiários dos cheques emitidos, buscando comprovar que tais dispêndios favoreceram o recorrente, quer por consumo, quer por aumento patrimonial.

Tal entendimento vem sendo reiterado por diversas decisões do CARF:

Numero do processo: 10980.007729/2009-11 Turma: Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção Seção: Segunda Seção de Julgamento Data da sessão: Wed Jun 19 00:00:00 UTC 2024 Data da publicação: Mon Jul 08 00:00:00 UTC 2024 Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2006 IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO DE CAIXA. SAQUES, TRANSFERÊNCIAS E CHEQUES COMPENSADOS SEM COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO OU EFETIVIDADE DA DESPESA. IMPROCEDÊNCIA NA INCLUSÃO DOS VALORES NO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARFNº67 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, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal.

Numero da decisão: 2001-006.960

Numero do processo: 10283.005710/2004-92 Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 2ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão: Tue Feb 08 00:00:00 UTC 2011 Data da publicação: Tue Feb 08 00:00:00 UTC 2011 Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICAIRPF. Exercício: 2000. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OPERAÇÕES BANCÁRIAS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 67 DO CARF. No caso de acréscimo patrimonial a descoberto, sem que tenha sido efetivamente comprovada a identificação do sujeito passivo, deve incidir a súmula nº 67 do CARF: “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, quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação ou consumo, não podem lastrear lançamento fiscal”.

Numero da decisão: 9202-001.317

Logo, por entender que os autos se enquadram nas situações elencadas, considero correto o pleito do contribuinte no sentido de se afastar do cálculo do APD os valores dos saques que perfazem o total de R\$ 79.622,13.

Receitas advindas da atividade rural.

Cumprе ressaltar que em nenhum momento a FISCALIZAÇÃO negou o exercício da atividade RURAL por parte do cônjuge da RECORRENTE, inclusive considerou como justificativa para a APD uma reavaliação de uma granja de sua propriedade, objeto de outro processo administrativo fiscal.

Contudo, a mesma fiscalização se negou a considerar depósitos na conta do respectivo cônjuge como oriundos desta atividade, sem apresentar argumentos outros a não ser a inexistência de conta bancária separada entre pessoa física e jurídica.

Também não consta nos autos, e nem no processo conexo a este, indicativo de qualquer outra atividade exercida pelo CÔNJUGE. Como tais depósitos foram considerados para cálculo da APD e divididos em 50% para cada cônjuge, faz-se necessário trazer aos autos o que foi considerado no outro processo.

A questão que se coloca é que, se a ausência de livro caixa e de documentos fiscais comprobatórios das operações rurais seriam suficientes para afastar a conclusão de que os rendimentos questionados teriam origem não comprovada.

À luz do entendimento deste julgador, tal conclusão não deve prevalecer, pois não há previsão legal que autorize esta presunção, e a fiscalização não logrou êxito em comprovar que o contribuinte exercesse qualquer outra atividade econômica ou profissional, além da rural, pois o fisco não pode simplesmente considerar como existente a omissão de rendimentos recebidos destas pessoas quando há elementos plausíveis, inclusive constando na DIRPF do CÔNJUGE tais valores. Assim, incabível admiti-los como rendimentos omitidos.

Portanto, torna-se forçoso reconhecer que todas as receitas questionadas sejam originárias da única atividade econômica exercida pelo contribuinte, ou seja, a atividade rural

Empréstimo Feito por Tomie Abe.

O Relatório de Diligência assim se posicionou (fl.1856):

Linha A.9.f: Empréstimo Feito por Tomie Abe: não aceito tendo em vista os documentos apresentados não foram suficientes para formar a convicção deste AFRFB — veja a fala do sujeito passivo: “Linha A.9.F.: empréstimo feito por Tomie Abe(CPF 110.841.378-10) em março/2009 no valor de R\$5.000,00 não informado em DIRF, conforme instrução/vedação do manual do imposto de renda pessoa física do exercício2010/ano calendário 2009, no entanto, junta-se ao presente a Declaração de Tomie, que atesta a existência do referido empréstimo, cópia do Manual e comprovante bancário do pagamento do empréstimo de R\$5.000,00. (Docs. 60, 84,106).”

Entretanto, a RECORRENTE, apresenta a seguinte contestação (fl. 1931):

No que se refere ao ano-calendário de 2009, a Fiscalização também não nega a existência de documentos que comprovam o empréstimo feito por Tomie Abe, no entanto, não o valida porque “não foram suficientes para formar a convicção deste AFRFB”, não obstante exista orientação quanto a Declaração de Ajuste Anual em Formulário Ano-Calendário 2009 — IRPF 2010, no sentido de que não se inclua como dívida os valores emprestados de monta igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (Linha A.9.F).

De fato, quanto a este ponto não há muito o que se comentar, pois o fato do contribuinte não ser obrigado a declarar dívidas relativas a empréstimos de valores inferiores ou iguais a R\$ 5.000,00 afasta a exigência da FISCALIZAÇÃO, que ainda considerou a existência de provas do negócio, porém as considerou insuficientes.

Com razão a RECORRENTE.

Incidência de juros sobre a MULTA

A RECORRENTE pede que não incida juros sobre multa de ofício, porém tal pleito é injustificável, uma vez que trata-se de matéria sumulada neste CONSELHO:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Incidência indevida de juros sobre a MULTA;

Contudo, tal matéria resta prejudicada, uma vez que todos os valores considerados para cálculo da APD foram afastados.

Conclusão

Diante do exposto, conheço o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, DOU provimento integral ao recurso interposto. É como voto.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Cleberson Alex Friess

Convém registrar breves palavras sobre as razões pelas quais discordei do voto do I. Relator, dando provimento parcial ao recurso voluntário.

Trata-se, na origem, de lançamento de ofício fundado em omissão de rendimentos caracterizada pelo excesso de aplicações de recursos não respaldadas por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva comprovados pelo contribuinte.

A presunção legal retira fundamento no art. 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, regulamentada pelo art. 55, inciso XIII, e art. 807, do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

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;

(...)

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

(...)

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.

(...)

Incumbe à fiscalização tributária o ônus probatório de demonstrar o fato presumido, isto é, o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos conhecidos, a partir do qual se chega ao fato presumido. Por imposição legal, o acréscimo patrimonial implica a presunção lógica de omissão de rendimentos.

Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, a autoridade fiscal deve elaborar demonstrativo a partir do fluxo de caixa que confronta, mês a mês, os recursos/origens e os dispêndios/aplicações de recursos, respeitando o espectro temporal do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, que compreende o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano civil.

A coerência é fundamental na aplicação do método, dado que a inobservância de critérios básicos poderá levar a inconsistências na comparação entre a renda líquida e a variação patrimonial do contribuinte.

Com efeito, a fim de justificar acréscimo patrimonial, somente podem ser admitidos valores sobre os quais houve incidência do imposto de renda, salvo prova pelo contribuinte de

origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Por outro lado, os dispêndios/aplicações de recursos devem estar comprovados pela autoridade tributária, sendo inadmissível atribuir valores sem vinculá-los a que título se deu o favorecimento patrimonial do contribuinte, como despesa, aquisição de bens/direitos ou consumo de renda.

Em um e outro caso, admitir, como origem, rendimentos não oferecidos à tributação, e/ou adicionar, como aplicação de recursos, valores sem comprovação da efetividade da destinação dos dispêndios em benefício do contribuinte, resultam em distorções na análise da evolução patrimonial do contribuinte, com base no fluxo financeiro elaborado.

(i) Saldos anuais para a composição do fluxo financeiro

O I. Relator acolheu o pedido da recorrente para aproveitar no mês de janeiro do exercício seguinte o saldo positivo calculado no fluxo patrimonial do mês de dezembro do ano anterior.

Justificou pela continuidade do período de ação fiscal, abrangendo quatro anos-calendário, eis que os saldos equivalem a transposição mensal, não havendo que se falar em encerramento do exercício.

Cabe discordar.

Do ponto da metodologia do acréscimo patrimonial a descoberto, não é possível equiparar o aproveitamento dos saldos apurados ao final de cada mês e o saldo positivo apurado no final do mês dezembro. Dentro do mesmo ano-calendário, os saldos compreendem o fluxo financeiro de rendimentos auferidos no período do fato gerador, que é formado ao longo do ano-calendário e se consolida em 31 de dezembro.

A análise da evolução patrimonial do contribuinte, em confronto com os rendimentos declarados, não se comunica de um ano-calendário para o seguinte, tendo em conta a declaração de ajuste anual.

De fato, é o contribuinte que declara, ao final de cada ano-calendário, as disponibilidades financeiras que possui (bens e direitos, dinheiro em espécie etc.), cujos valores são considerados no início do ano-calendário subsequente.

Não é razoável atribuir ao contribuinte uma disponibilidade de recursos que ele mesmo não reconheceu quando preencheu a declaração de ajuste anual, salvo prova em contrário da sua existência pelo declarante.

Nesse mesmo sentido se firmou a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a exemplo do Acórdão nº 9202-011.111, de 19/12/2023, cuja ementa é reproduzida a seguir:

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

Exercício: 2004, 2005

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SALDO DE RECURSOS AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO. TRANSPOSIÇÃO PARA O ANO CALENDÁRIO SEGUINTE.

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano calendário para o subsequente os valores declarados como disponibilidades na DAA apresentada antes do início do procedimento fiscal e/ou com existência comprovada pelo contribuinte.

É irrelevante para o raciocínio se o período fiscalizado envolve um ou mais anos-calendário em sequência, em que houve lançamento de ofício com fundamento em acréscimo patrimonial a descoberto.

(ii) Depósitos bancários inferiores a R\$ 12.000,00

O I. Relator concordou com o pedido da defesa para considerar como origem de recursos no fluxo financeiro os depósitos bancários inferiores a R\$ 12.000,00, fazendo alusão à Súmula CARF nº 61.

Cabe divergir.

A lei federal presume hipóteses de rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, decorrentes das denominadas presunções legais, dentre elas se destacam o acréscimo patrimonial a descoberto e depósito bancário de origem não comprovada.

Para ambas a lei estabeleceu a moldura e o modo como a presunção deve ser ilidida pelo contribuinte, de sorte que não há que se falar em identidade pelo só fato de se tratar de presunção de omissão de rendimentos de pessoa física.

Quando de depósitos bancários em conta de titularidade de pessoa física, para efeito de determinação dos rendimentos omitidos não são considerados os créditos de valor individual igual ou inferior R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

Foi uma opção de política tributária na arrecadação e fiscalização do tributo, conforme art. 42, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Lei nº 9.430, de 1996

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.

(...)

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

(...)

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

(...)

Lei nº 9.481, de 1997

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Em vista disso, a jurisprudência retratada por meio da Súmula CARF nº 61 não se aplica a toda e qualquer presunção de omissão de rendimentos, tão somente para a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.

Senão vejamos, a redação do verbete:

Súmula CARF nº 61

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.

Cuida-se de decisão legislativa de não levar em conta a presunção de omissão de rendimentos para determinados valores de depósitos bancários, quando o titular da conta bancária mantida junto a instituição financeira, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações.

Em contrapartida, para o acréscimo patrimonial a descoberto não há a mesma determinação legal, visto que a lógica da presunção é outra.

Por força da presunção legal, é do contribuinte o ônus de comprovar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial.

O acréscimo patrimonial a descoberto resta configurado quando, em determinado mês, o patrimônio do contribuinte aumenta sem lastro em rendimentos declarados, salvo prova que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte (art. 807, do RIR/99).

Como dito antes, como origem de recursos financeiros no fluxo patrimonial apenas podem ser admitidos valores sobre os quais ocorreu a incidência do imposto de renda, a menos que o contribuinte comprove que a riqueza nova decorreu de valores não tributáveis ou que já sofreram tributação definitiva/exclusiva na fonte.

Independentemente da importância creditada em conta, caberia à pessoa física autuada correlacionar, individualmente, por meio de documentação hábil e idônea, os valores depositados com rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e não tributáveis, de tributação exclusiva, desde que ainda não computados pela fiscalização como origem de recursos.

Carece de amparo legal assumir como origem de recursos os depósitos bancários de valor inferior a R\$ 12.000,00, sem prova do oferecimento à tributação, por se tratar de presunção de omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto.

(iii) Saques como origens, aplicação Súmula CARF 67

O I. Relator aceitou como origem de recursos os saques em conta bancária no importe de R\$ 79.622,13, com amparo na Súmula CARF 67, assim vazada:

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.

A toda a evidência, o enunciado sumulado é aplicável aos dispêndios/aplicações de recursos, refletindo no acréscimo patrimonial a descoberto que lastreia o lançamento fiscal de omissão de rendimentos.

Logo, o conteúdo da Súmula CARF nº 67 é estranho às parcelas de recursos/origens vinculados aos rendimentos que fazem parte do fluxo financeiro mensal, capaz de justificar a inclusão dos saques como origem.

A partir de um raciocínio linear e objetivo, a autoridade lançadora justificou a ausência de cômputo dos valores como origens de recursos e, adicionalmente, explicou que deixou de apropriar os saques no fluxo financeiro, como aplicação, por falta de comprovação da efetividade da despesa, em atendimento à jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

Nessa parte, reproduzo o Termo de Verificação de Infração (fls. 717/718):

(...)

a2) Manifestação da contribuinte

Com relação aos saques, que totalizou a importância de R\$ 79.622,13 no período de 2006, 2007 e 2008, não foram computados como origens de recursos pela fiscalização, segundo a vinculação com a súmula do CARF nº 67.

Análise da alegação da contribuinte

- Preliminarmente, cabe esclarecer que a contribuinte foi intimada através do Termo de Intimação nº 9, datado de 02/04/2012, a informar as destinações dos recursos sacados no total de R\$

79.940,84 (pequena diferença em relação ao valor citado acima) no período de 2006, 2007 e 2008. Em resumo, informou da impossibilidade de proceder à identificação da destinação de cada um dos valores; não havendo registros para identificar a destinação de cada saque, e completou, "inúmeras vezes os saques tomados parcial ou totalmente, retornam a conta corrente e posteriormente são retirados da conta, ...". (doc-17, doc-18)

- Diante deste argumento e sem dispor da comprovação da efetividade da despesa, aplicação ou do consumo, a fiscalização não apropriou os referidos saques no fluxo financeiro, como aplicação, do montante total apurado de R\$ 79.940,84, sacado em dinheiro, de 2006 a 2008.
- Os saques não foram apropriados como origens, em primeiro lugar, porque já haviam sido computados no fluxo financeiro, como origens, tais como, rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e não tributáveis, de tributação exclusiva, ou decorrentes de venda de bens ou direitos; em segundo lugar, se alguns saques retornassem à conta bancária, ou seja, fossem novamente depositados, os citados valores já estariam considerados em origens, compondo os saldos bancários no final do mês, e portanto, no início de cada mês subsequente.

(...)

Outrossim, indispensável destacar as ponderações trazidas pela autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência fiscal, copiada exemplificadamente abaixo (fls. 1.848/1.849):

(...)

SAQUES CONSIDERADOS COMO ORIGENS: Não aceito - De acordo com a análise da fiscalização presente no documento, os saques não foram considerados como origens porque, segundo o conceito de origens, este se encontra associado aos rendimentos tributáveis auferidos, tais como rendimentos de trabalhos assalariados e não assalariados, valores decorrentes de alienação de bens e direitos, lucros e dividendos recebidos, saldos em conta-corrente (credores nº início e devedores no final do mês), rendimentos isentos, não tributáveis e de tributação exclusiva na fonte. Além disso, os saques são considerados como aplicações de recursos constituídos inicialmente como origem. Se algum saque retornasse à conta bancária, ou seja, fosse novamente depositado, o valor já estaria considerado em origem, compondo o saldo bancário no final do mês e, portanto, nº início de cada mês subsequente. As alegações da contribuinte de que os saques foram reintegrados como origens foram analisadas pela

fiscalização, mas não foram acolhidas, pois os saques não são considerados como origens. A título de exemplo vale citar Imagine que ela começou com R\$ 10.000,00, gastou R\$ 5.000,00 e alega que esses saques devem ser somados como "origens". Assim, consideraria que possui R\$ 10.000,00 (saldo inicial) mais R\$ 5.000,00 (saques), totalizando R\$ 15.000,00. No entanto, o saldo final no extrato é de R\$ 5.000,00.

Se aplicarmos essa lógica, somaríamos as "origens" (R\$ 10.000,00 + R\$ 5.000,00 = R\$ 15.000,00) e, ao subtrair o saldo final (R\$ 5.000,00), teríamos uma variação patrimonial de R\$ 10.000,00. Isso, evidentemente, não faz sentido, pois o patrimônio real não aumentou. O sujeito apenas utilizou parte do saldo inicial, e não criou novas "origens" de recursos.

Portanto, essa tese é equivocada, já que os saques representam utilização de recursos, e não uma nova origem. A variação patrimonial correta seria a diferença entre o saldo inicial e o saldo final, que, neste caso, é uma redução de R\$ 5.000,00, refletindo os saques realizados.

(...)

(iv) Receitas advindas da atividade rural

O presente processo administrativo se limita ao lançamento de ofício dos anos-calendário de 2006 a 2008, enquanto a atividade rural é relativa ao ano-calendário de 2009 e seguintes. Assim, as receitas e despesas da atividade rural não devem integrar as origens/aplicações no fluxo financeiro dos autos.

(v) Imputação de 50% a título de variação patrimonial a descoberto

O recurso voluntário contestou a divisão do crédito tributário decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto em proporção igual para cada cônjuge.

Contudo, a autoridade fiscal na elaboração do fluxo financeiro aplicou metodologia em conformidade com a jurisprudência deste Tribunal Administrativo. A título de exemplo, a ementa do Acórdão nº 2201-007.988, de 02/12/2020, proferido pela 1ª Turma/2ª Câmara/2ª Seção, a seguir parcialmente copiada:

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

(...)

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.

A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais a descoberto apontados na apuração mensal.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SOCIEDADE CONJUGAL. DECLARAÇÃO EM SEPARADO.

Na hipótese de apresentação de declaração de ajuste anual em separado, a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns, deve ser efetuada na proporção de 50% da variação para cada um dos cônjuges.

(...)

(Destaquei)

Os rendimentos produzidos pelos bens comuns adquiridos na constância da sociedade conjugal pertencem ao casal, em partes iguais. Mesmo que apresentada declaração de ajuste anual em separado, em que os bens comuns foram declarados pelo marido, o fluxo financeiro da evolução patrimonial deve levar em conta os recursos e dispêndios de ambos os conviventes. Caso contrário, o demonstrativo não refletirá a realidade da comparação entre rendimentos líquidos e evolução patrimonial.

O art. 6º e o art. 7º do RIR/99 amparam o procedimento de atribuir a omissão de rendimentos na proporção de 50% da variação patrimonial a descoberto, para cada um dos cônjuges:

Art. 6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, § 5º):

I - cem por cento dos que lhes forem próprios;

II - cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges.

Declaração em Separado

Art. 7º Cada cônjuge deverá incluir, em sua declaração, a totalidade dos rendimentos próprios e a metade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns.

§ 1º O imposto pago ou retido na fonte sobre os rendimentos produzidos pelos bens comuns deverá ser compensado na declaração, na proporção de cinquenta por cento para cada um dos cônjuges, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento.

§ 2º Na hipótese prevista no parágrafo único do artigo anterior, o imposto pago ou retido na fonte será compensado na declaração, em sua totalidade, pelo

cônjuge que declarar os rendimentos, independentemente de qual deles tenha sofrido a retenção ou efetuado o recolhimento.

§ 3º Os bens comuns deverão ser relacionados somente por um dos cônjuges, se ambos estiverem obrigados à apresentação da declaração, ou, obrigatoriamente, pelo cônjuge que estiver apresentando a declaração, quando o outro estiver desobrigado de apresentá-la.

(Destaquei)

Por fim, convém reforçar que a fiscalização tributária, no Termo de Verificação de Infração, fundamentou adequadamente a imputação de 50% a cada cônjuge a título de variação patrimonial a descoberto (fls. 720/722):

c) DA INDEVIDA IMPUTAÇÃO DE 50% À CONTRIBUINTE A TÍTULO DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

(...)

- Portanto, como houve a entrega da declaração de ajuste anual em separado, e em se tratando de bem comum nesta sociedade conjugal, a rigor foi elaborado um único fluxo de apuração da variação patrimonial. Metade do valor da variação patrimonial a descoberto foi acrescida aos rendimentos de cada cônjuge, sendo tributada separadamente em cada declaração. Finalmente foram efetuados lançamentos em nome de cada cônjuge.
- Com fundamento no art. 7º do Decreto nº 3.000, de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), verifica-se que a regra geral é a tributação em separado dos rendimentos produzidos pelos bens comuns:

(...)

- A respeito da declaração de bens o §3º—do art. 798, do RIR/1999, determina que os bens comuns deverão ser relacionados por apenas um dos cônjuges, constando de apenas uma declaração:

(...)

- Tendo em vista que a regra para a tributação dos rendimentos produzidos por bens comuns ao casal é a tributação em separado, entende-se que a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns ao casal, deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor da variação patrimonial para cada cônjuge, no caso de haver declaração em separado, nos termos da Lei nº 7.713, de dezembro de 1988 e do RIR/1999, a seguir transcritos:

(...)

(vi) Multa de Ofício Qualificada

Aqui acompanhei as conclusões do voto do I. Relator para afastar a multa qualificada, reduzindo a penalidade ao percentual básico de 75%.

Segundo a fiscalização (fls. 751/756):

5. MULTA QUALIFICADA

5.1 Dentre os valores que contribuíram para a variação patrimonial a descoberto destacam-se os gastos com benfeitorias nos imóveis, conforme informados nas declarações de imposto de renda. Intimado em 25/02/2011 e reintimado em 29/06/2011 a comprovar os gastos com benfeitorias, SERGIO MASSARU ABE não apresentou documentação hábil e idônea; e para efeito do fluxo financeiro, estes valores foram apropriados em dezembro de cada ano.

5.2 A tabela abaixo, demonstra que gastou cerca de R\$ 242,4 mil em benfeitorias, nº período de 2006, 2007 e 2008; dos quais 40,1% (R\$ 97,3 mil) aplicados na reforma do apto 61, em três anos, consecutivos:

(...)

5.3 Retroagindo-se o período fiscalizado até o ano de aquisição dos imóveis, e com base nas informações dos valores de aquisição e respectivas benfeitorias declaradas, o resultado abaixo comprova o comportamento dos contribuintes (declaração de bens em conjunto na DIRPF de SERGIO MASSARU ABE), de sistematicamente agregar valores de benfeitorias aos valores originários de aquisição. Por exemplo, as benfeitorias do apto nº 61 excederam em 1,6 vezes o valor de aquisição, enquanto que as benfeitorias na casa nº 125, também superaram em 1,6 vezes o valor do imóvel adquirido. Aos valores dos imóveis adquiridos de cerca de R\$ 463,8 mil, foram agregadas benfeitorias de R\$ 446,1 mil resultando no total de bens de cerca de R\$ 910,0 mil, ao longo de 2002 a 2010:

(...)

5.5 Pelo exposto, foi comprovado que sistematicamente os contribuintes informaram na declaração de imposto de renda, valores sub-avaliados dos imóveis adquiridos, e ao longo do tempo, aos valores dos imóveis acrescentaram gastos com benfeitorias, sem o respaldo de comprovação com base em documentação hábil e idônea. Este comportamento intencional não teve outra finalidade senão o de ocultar os reais valores de aquisição, e paulatinamente, ajustá-los aos preços de mercado. Oportunamente, numa venda futura, os custos de aquisição dos imóveis, iriam se aproximar dos preços de venda, significando menor, ou nenhum ganho de capital (diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição) e conseqüentemente menor ou nenhum recolhimento de tributos aos cofres públicos.

(...)

A incorporação artificial de despesas com benfeitorias em imóveis, tais como aquisição de material de construção, mobília fixa, mão de obra etc., sem a efetiva comprovação dos dispêndios realizados, repercute na parte de aplicações de recursos e, portanto, é capaz de gerar incremento da variação patrimonial a descoberto no fluxo de caixa, e não redução do patrimônio nos anos de 2006 a 2008.

O casal adquiriu os imóveis urbanos entre 2000 e 2004, conforme Termo de Verificação de Infração. Dessa forma, a conduta intencional do contribuinte de ocultar os valores de aquisição dos imóveis e, paulatinamente, ajustá-los a preços de mercado, de acordo com a autoridade lançadora, não ampara a exacerbação da multa de ofício, porquanto as alegações da fiscalização não mantêm conexão com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal vinculado à omissão de rendimentos fundada em acréscimo patrimonial a descoberto apurado nos anos-calendário de 2006 a 2008.¹

Por sua vez, constata-se a informação de imposto retido na fonte do contribuinte, referente ao ano-calendário de 2006, na declaração de ajuste anual da pessoa física (fls. 04/08).

Na ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, e antecipado o pagamento do tributo, nos termos da Súmula CARF nº 123, o prazo decadencial do lançamento suplementar observa o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Com a ciência do auto de infração em 03/12/2012, resta fulminado pela decadência o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2006 (fls. 817).

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

¹ Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.