



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10880.008467/2006-97  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.599 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.  
**Recorrente** ANTONIO DE SOUZA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INAPLICABILIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

ALEGAÇÕES NÃO CONHECIDAS EM PRIMEIRA INSTÂNCIA E REITERADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Tratando-se de matérias não conhecidas em primeira instância e reapresentadas em sede de recurso voluntário, não sendo o caso de nulidade da decisão de piso, impõe-se o não conhecimento destas também nesta fase processual.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que haja pagamento antecipado e que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR.

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar.

A devolução do prazo ao sujeito passivo para impugnação do auto de infração complementar restringe-se à matéria modificada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

Os depósitos/créditos, cuja origem de recursos restou comprovada, devem ser excluídos da tributação.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A reiteração de ocorrências (infrações fiscais) apontadas no lançamento decorrente de um mesmo procedimento fiscal - fundado em presunções legais - por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

#### JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC

A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado i) por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Renata Toratti Cassini, para, na parte conhecida ii) por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida; iii) por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência com relação ao ano-calendário 2000, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima e Renata Toratti Cassini que, neste ponto, deram provimento em maior extensão, votaram pelas conclusões, em razão de votação sucessiva, os conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Gregorio Rechmann Junior (Relator); e iv) por maioria de votos, reduzir o percentual da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%, vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Gregorio Rechmann Junior (Relator). Manifestou ao intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Gregório Rechmann Junior - Relator.

(assinado digitalmente)  
Mauricio Nogueira Righetti - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 7ª Tuma da DRJ/SPOII, consubstanciada no Acórdão nº 17-28.897 (fls. 1.205/1.253), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Extrai-se do relatório da decisão recorrida, naquilo que se afigura essencial para relatar, que:

*Contra o contribuinte foi lavrado, em 20/12/2006, o Auto de Infração de fls. 804/808, acompanhado dos demonstrativos de apuração de fls. 809/814, que lhe exige crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, exercícios 2001 a 2005, anos-calendário 2000 a 2004, tendo sido apontadas as seguintes infrações:*

*\* ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovado.*

*\* DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA: omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Cientificado do lançamento, o interessado apresentou a impugnação de fls. 819/848.*

*A DRJ, em face da constatação de divergência entre o Auto de Infração (fls. 805) e o seu respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 793/795), no que tange aos valores referentes à*

*infração de acréscimo patrimonial a descoberto, baixou os autos em diligência, com vistas ao esclarecimento dos fatos apontados, bem assim para as providências cabíveis.*

*Foi, então, lavrado o Auto de Infração em 12/08/2008 (fls. 921/926), por meio do qual o contribuinte foi intimado a recolher ou impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência, TÃO SOMENTE OS DÉBITOS DECORRENTES DA RETIFICAÇÃO DOS VALORES DA VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO VERIFICADOS NOS MESES DE JAN, FEV, MAR, MAI, JUN, JUL, AGO e DEZ/2011, JAN, FEV, e MAR/2002 e JAN/2003.*

*Cientificado do lançamento complementar, o interessado apresentou a impugnação de fls. 915/1084, aduzindo i) da quebra do sigilo bancário - inexistência de autorização judicial; ii) violação ao princípio da irretroatividade e anterioridade da lei tributária; iii) decadência; iv) ilegalidade do lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários; iv.i) origem dos depósitos bancários - comprovação; iv.ii) das inconsistências materiais na autuação decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada; iv.iii) das inconsistências materiais na autuação decorrente - acréscimo patrimonial a descoberto; v) multa qualificada - improcedência; vi) imposição da multa de ofício - confisco - improcedência; vii) taxa SELIC - improcedência e viii) suspensão da incidência dos juros no curso do contencioso administrativo fiscal.*

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*

**DECADÊNCIA.**

*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Os rendimentos omitidos apurados com base em acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários de origem não comprovada, embora submetidos à apuração mensal, estão sujeitos à tributação na declaração anual, pelo que a contagem do prazo decadencial não é Mensal, contados do mês em que a omissão foi apurada.*

**NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.**

*Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento, enquanto ato administrativo.*

**LANÇAMENTO COMPLEMENTAR.**

*Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar.*

*A devolução do prazo ao sujeito passivo para impugnação do auto de infração complementar restringe-se à matéria modificada.*

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

*Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.*

*Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.*

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

*Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto as instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.*

*Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.*

*Os depósitos/créditos, cuja origem de recursos restou comprovada, devem ser excluídos da tributação.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

*Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.*

**JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.**

*A utilização da taxa Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.*

*Lançamento procedente em parte.*

Cientificado dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 1.266/1.361, reiterando os termos da impugnação apresentada, inovando, apenas, no que tange à arguição de nulidade da decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior - Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, dele se conhece parcialmente, pela razões expostas no presente voto.

### **Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância**

Em sede de preliminar, argui o recorrente a nulidade da decisão de primeira instância em razão desta ter conhecido apenas parcialmente a impugnação apresentada em 12/08/2008.

Nos termos da recorrida decisão, tem-se que a DRJ, relativamente à impugnação protocolada em 15/09/2008 (fis. 95 1083), tomou conhecimento da impugnação tão somente da parte que concerne à matéria modificada por meio do Auto de Infração lavrado em 12/08/2008 (fls. 1921/926). Assim, deixou de conhecer, portanto, a impugnação protocolizada em 15/09/2008 (fls. 951/1083), relativamente aos depósitos bancários de origem não comprovada, em todos os seus aspectos, uma vez que não houve inovação no que se refere ao Auto de Infração primitivo.

Sem razão, o recorrente!!

De plano, cumpre salientar que as hipóteses de nulidade da decisão recorrida estão previstas no artigo 59 do Decreto 70.235 de 1972, a seguir transcrito, *verbis*:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).*

Compulsando em sua integralidade, verifica-se que a decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, percebe-se, sem qualquer esforço, que o presente ato contém todos os requisitos legais, o que lhe confere existência, validade e eficácia. Ademais, insta salientar, por oportuno, que não só a decisão recorrida, mas todos os demais atos que integram o presente processo respeitaram as formas instrumentais, os documentos foram reunidos nos presentes autos, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos.

Desta feita, tem-se que o enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio. Consta do Relatório do vergastado Acórdão, já reproduzido neste julgado, toda a contextualização fática e jurídica que motivou a autuação contestada.

Por sua vez, o Recorrente tinha conhecimento do conjunto probatório robusto que instrui os autos e comprova a infração que lhe foi imputada.

De se ver, portanto, que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram sobejamente observadas, permitindo-se concluir pelo não cabimento das referidas alegações recursais, afastando-se qualquer possibilidade de nulidade da Decisão Recorrida.

### **Da Matéria Não Conhecida**

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 819 / 830 e respectivo Termo de Verificação Fiscal de fls. 794 / 818.

Cientificado, apresentou tempestiva impugnação de fls. 835 / 863.

Relativamente ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, a DRJ, por meio do Despacho de fls. 933 / 934, constatou uma divergência entre as informações contidas no AI e aquelas objeto do Termo de Verificação Fiscal, base do próprio AI, pelo que, baixou os autos em diligência, *com vistas ao esclarecimento dos fatos acima apontados, bem assim para as providências que julgar cabíveis.*

Assim foi que, a Unidade de origem emitiu “novo” Auto de Infração, *referente tão somente aos débitos decorrentes da retificação dos valores da variação patrimonial a descoberto verificado nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto e dezembro de 2001, janeiro, fevereiro e março de 2002 e janeiro de 2003.*

Registre-se que o termo novo no parágrafo precedente está entre aspas de forma proposital, pois não se trata, tecnicamente falando, de um novo auto de infração, já que não houve qualquer inovação na fundamentação fática e/ou jurídica da autuação.

Em face dessa nova intimação, o sujeito passivo apresentou nova impugnação, aduzindo razões defensivas, em sede de preliminar e de mérito, que não tinham sido formuladas na primeira impugnação.

Neste contexto, a DRJ tomou *conhecimento da impugnação protocolada em 19/01/2007 em sua integralidade. No entanto, relativamente à impugnação protocolada em 15/09/2008 (fis. 951 / 1083), conheceu desta tão somente da parte que concerne à matéria modificada por meio do Auto de Infração lavrado em 12/08/2008 (fls. 1921/926).*

Por meio do seu Recurso Voluntário, o contribuinte reitera os argumentos defensivos apresentados somente na impugnação datada de 15/09/2008 e que não foram conhecidos pela DRJ.

Tratando-se, pois, de matérias não conhecidas pelo órgão julgador de primeira instância e não sendo o caso de nulidade da decisão de piso nos termos do item precedente deste julgado, voto pelo não conhecimento das referidas razões defensivas, abaixo enumeradas conforme apresentadas no recurso voluntário:

**III.1.2 - DA AUTUAÇÃO DECORRENTE DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

**III.1.2.1 - DA ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

### Da Decadência

O Recorrente sustenta que *há de se arguir a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário apurado nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto e dezembro de 2001, janeiro, fevereiro e março de 2002 e janeiro de 2003, no que se refere ao suposto acréscimo patrimonial a descoberto, bem como o crédito tributário nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho, setembro e dezembro de 2000; janeiro, fevereiro, abril, setembro e novembro de 2001; janeiro, julho e outubro de 2002 e abril, maio, junho e julho de 2003, no que pertine às supostas omissões de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tendo em vista que o fato gerador da obrigação tributária, conforme novo auto de infração lavrado em 12 de agosto de 2008, com ciência via postal em 15 do mesmo mês e ano, substituindo o auto de infração lavrado em 20 de dezembro de 2006, ocorreu em cada um dos citados meses.*

Razão não assiste ao Recorrente neste particular.

Inicialmente, é preciso esclarecer que o fato gerador do IRPF é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Neste sentido, confira-se a ementa do julgado abaixo transcrita:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Ano-calendário: 2005, 2006*

*IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇO A NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.*

*O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário. (...)”  
(acórdão nº 2402-005.594 de 19/01/2017).*

Ainda no âmbito deste Conselho, é sumulado o entendimento de que "o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário" (Súmula CARF nº 38).

No caso concreto, o lançamento de créditos sujeitos ao ajuste anual (APD e omissão de rendimentos) engloba os anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. O fato gerador mais remoto, portanto, ocorreu em 31/12/2000.

Fixada esta premissa, sobre o tema, entendeu a DRJ que, *diversamente do entendimento manifestado pelo contribuinte, entende-se que a decadência do lançamento de ofício é regulada exclusivamente pelo que dispõe o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, descabendo invocar o § 4º do artigo 150 do CTN, que trata de lançamento por homologação ou o parágrafo único do art. 173 do mesmo dispositivo legal.*

Assim, concluiu aquele órgão julgador que:

(...) no caso do lançamento de ofício referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000 (depósitos bancários de origem não comprovada), que, em 21/12/2006 (AR de fl. 900), data da ciência do Auto de Infração de fls. 804/808, não estava extinto o direito de o Fisco efetuar o lançamento em tela.

Em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto levado à tributação, por meio do Auto de Infração lavrado em 20/12/2006 (fls. 804/808), ciência em 22/12/2006 (AR de fl. 900), totalizou o montante de R\$ 92.983,15. Observa-se que o Auto de Infração lavrado em 12/08/2008 (fls. 921/926), ciência em 15/08/2008 (AR de fl. 942), majorou o montante do acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao ano-calendário 2001, em R\$ 76.000,06, importando em total anual de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 168.983,21.

Em vista do acima discutido, constata-se, relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001, que, em 15/08/2008, data da ciência do auto de infração lavrado em 12/08/2008, havia decaído o direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento referente ao ano-calendário 2001, somente sobre o valor do acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 76.000,06, acima aludido. Fica mantida a tributação sobre o valor omitido de R\$ 92.983,15, que já havia lançado por meio do Auto de Infração de 20/12/2006.

Por fim, concluiu a DRJ que, ainda que se entendesse tratar-se de imposto sujeito a lançamento por homologação, ainda assim, a contagem do prazo decadencial, no caso em exame, seria pela regra geral do art. 173, I, do CTN. Isso porque restou caracterizada a situação descrita na ressalva contida no art. 150, § 4º, in fine, do CTN. Qual seja, a de omissão dolosa de rendimentos, que ensejou a qualificação da multa de ofício.

Não há reparos a serem feitos no *decisum* em análise neste particular.

De fato, ainda que fosse aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, conforme defende o Recorrente, não se deve olvidar que, tal como ressaltado pela DRJ, o referido dispositivo legal, em sua parte final, expressamente excepciona a sua aplicação nos casos da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, atraindo, assim, a incidência da regra prevista no art. 173, I, do mesmo Diploma.

Neste esboço, tem-se como decaídos os valores majorados relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001 por meio do auto de infração lavrado em 12/08/2008 (com ciência em 15/08/2008), referente ao acréscimo patrimonial a descoberto no montante de R\$ 76.000,06, tal como decidido pelo órgão julgador de piso.

### **Do Mérito**

No que tange ao mérito, considerando que as razões recursais são idênticas àquelas deduzidas em sede de impugnação, inclusive textualmente, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, neste particular:

Diz que na análise dos dados apresentados, o Autor do procedimento não considerou as disponibilidades mensais (variação patrimonial positiva), nem as origens devidamente comprovadas, além de incluir indevidamente nos valores tributáveis, como rendimentos omitidos, as importâncias relativas a empréstimos, transferências e resgates de aplicações financeiras. Que os Demonstrativos da Variação Patrimonial contêm erros, insuficiência de dados e distorções técnicas que serão demonstrados nas análises dos valores em cada ano-calendário.

**DA TRIBUTAÇÃO COM BASE EM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Tanto o acréscimo patrimonial a descoberto quanto a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada derivam de presunção legalmente estabelecida, respectivamente, Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º e Lei nº 9.430/1996, art. 42.

Ocorrendo o acréscimo patrimonial a descoberto, a lei presume ter havido aquisição de renda omitida à tributação. Equivale dizer, há uma correlação natural, segura e direta entre acréscimo patrimonial a descoberto (fato conhecido) e renda omitida (fato desconhecido).

Também, não é um simples depósito bancário que é tido como omissão de rendimentos, mas aquele que o titular da conta, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos. O objeto da tributação é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que a lei presume omitida quando a origem desses depósitos não é justificada.

O acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, assim como a tributação por depósitos bancários de origem não comprovada, cabendo à Fazenda Pública tornar evidente o fato constitutivo do seu direito e ao contribuinte provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito. Ou seja, compete ao contribuinte justificar o acréscimo patrimonial a descoberto com recursos declarados/comprovados, bem assim comprovar a origem dos valores depositados/creditados em contas bancárias de sua titularidade.

Trata-se, em ambos casos, de presunção legal, tipo relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade e que impõe ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos. Assim, o principal efeito da presunção legal é a inversão do ônus da prova. Ao Fisco compete demonstrar a ocorrência de acréscimos patrimoniais a descoberto/depósitos bancários de origem não comprovada, que se presumem rendimentos omitidos.

Por derivar de uma presunção legalmente estabelecida (Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 1º; Lei nº 9.430/1996, art. 42), a tributação por meio de análise da variação patrimonial/depósitos bancários de origem não comprovada só pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que não deixe margem a dúvidas.

Feitas as considerações acima, é de se analisar as questões trazidas pelo interessado na impugnação de fls. 819/848, protocolada em 19/01/2007, em sua integralidade. No que diz respeito à segunda impugnação (fls. 951/1083), conhecer-se-á somente a matéria afeta às alterações introduzidas por meio do Auto de Infração de 921/926.

<b>DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ANO-CALENDÁRIO 2000</b>					
Alega que os seguintes valores foram indevidamente incluídos como depósitos ou créditos:					
Santander	21	08/12/2000	Créd Atr Doc	4.700,00	A-102
Santander	22	21/12/2000	Créd Atr Doc	3.000,00	A-102
Sudameris		14/12/2000	Doc Rec	8.500,00	A-102
Diz que os valores acima referem-se às transferências realizadas por DOC e suportadas por saques realizados na Caixa Econômica Federal Ag. 1370 Op 013 CC 00042660.9, conforme Anexo-102.					
CEF		27/11/2000	Retirada	18.316,00	A-102
CEF		21/12/2000	Retirada	8.000,00	A-102
CEF		14/12/2000	Retirada	8.508,00	A-102
<p>O Anexo 102 (fl. 853) informa as retiradas realizadas junto à Caixa Econômica Federal, Agência 1370, Op. 013, CC 00042660.9 001, nas quantias de R\$18.316,00 (27/11/2000), R\$8.508,00 (14/12/2000) e R\$8.000,00 (21/12/2000). Contudo, dita planilha, por si só, não comprova que os créditos efetuados, via DOC, no Banco Santander (R\$4.700,00 em 08/12/2000 e R\$3.000,00 em 21/12/2000) e Sudameris (R\$8.500,00 em 14/12/2000), têm origem em retiradas realizadas na Caixa Econômica Federal, conforme Anexo-102. Ademais, não se constitui, inclusive, em documento hábil, pois que se trata de uma simples planilha sem identificação do emitente ou responsável pela sua emissão.</p> <p>Diz o impugnante que: 1) Em 22/02/2000, foi formalizada através de escritura, a venda do imóvel localizado à Alameda das Acácias. Este imóvel foi vendido com pagamentos antecipados no valor de R\$92.016,00 e com valores a receber de R\$67.984,00. Tanto os valores antecipados, como os valores postecipados foram recebidos de acordo com as disponibilidades do comprador, ou seja, em parcelas não regulares. 2) Os documentos complementares requeridos ao adquirente do imóvel ratificará a afirmação sobre os fatos ocorridos. 3) O Anexo 114 comprova a origem dos recursos destinados aos depósitos e créditos bancários devidamente identificados com a referência "Anexo-114".</p> <p>Constata-se da Escritura de Venda e Compra, lavrada em 22/02/2000 (Anexo-114, fls. 890/893), que a venda de um prédio residencial localizado na Alameda das Acácias, nº 10, em Aldeia da Serra - Residencial Morada das Flores - Santana de Parnaíba/SP, realizada por Antonio de Souza e sua mulher Leila Jamli Abel de Souza ao comprador Gerold Hugo Pfeffer e sua mulher Ella Johanna Pfeffer, deu-se pelo valor de R\$160.000,00, da seguinte forma: R\$92.016,00 recebidos no decorrer do exercício de 1999 e R\$67.984,00 neste ato, por meio de quatro notas promissórias, emitidas e aceitas em caráter "pró soluto", pelos outorgados compradores, a favor do vendedor varão, sendo a primeira no valor de R\$13.246,00 e as demais no valor de R\$18.246,00 cada uma, vencendo-se a primeira dessas quatro notas promissórias no dia 29/02/2000, a segunda no dia 15/03/2000, a terceira no dia 15/04/2000 e a</p>					

quarta e última no dia 15/05/2000, títulos esses sobre os quais, até seus respectivos vencimentos, não incidem quaisquer juros ou atualização monetária. Valores mensais estes que foram informados na Planilha de Origens preenchida pelo contribuinte (fls. 59/60).

Nota-se que dita alienação foi objeto de intimação fiscal, tendo o contribuinte instado a apresentar documentação hábil e comprobatória das datas e valores recebidos, mensalmente, pela alienação do imóvel da Alameda das Acácias, bem assim detalhar quem efetuou o pagamento, qual a forma de pagamento, em que banco foi depositado, e qual o destino imediato após o respectivo recebimento (item 14 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 779/803).

No que o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 597/600)

*Imóvel em construção adquirido de Almir Bontempo e vendido para Gerold Hugo Pfeffer, em 28/12/1999, através de contrato particular, posteriormente formalizado pela escritura lavrada no 10º Tabelião de Notas. – Não houve financiamento bancário.*

Examinando os depósitos/créditos que constituíram a base de cálculo do imposto lançado de ofício, bem assim a documentação juntada nos autos relativa à referida alienação que, consoante concluiu a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 779/803, subitem m.1), não há qualquer coincidência dos valores dos pagamentos recebidos pela alienação do imóvel da Alameda das Acácias, nº 110 (uma parcela de R\$13.246,00 vencendo em 29/02/2000, e três parcelas iguais de R\$18.246,00 cada uma, com vencimento em 15/03/2000, 15/04/2000 e 15/05/2000) com as datas e valores dos depósitos/créditos relacionados nas páginas 4 a 8 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 779/803).

Se como alega o impugnante, os valores postecipados foram recebidos de acordo com as disponibilidades do comprador, ou seja, em parcelas não regulares, cabe ao contribuinte trazer as provas dos pagamentos assim recebidos.

Tratando-se, no caso de presunção legal do tipo *juris tantum*, compete ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativo), provar que o fato presumido (omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem) não existiu no caso.

Note-se que o impugnante sequer apontou/identificou quais daqueles depósitos/créditos tributados, por falta de comprovação, têm origem em recebimentos oriundos da alienação do imóvel da Alameda das Acácias, 110.

#### **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ANO-CALENDÁRIO**

**2001**

Argumenta que na elaboração do Demonstrativo da Variação Patrimonial, que indica o acréscimo patrimonial a descoberto, não foi computado o Saldo Inicial disponível no valor de R\$206.255,86, em 29/12/2000, referente a Poupança mantida na Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 C/C 00135835.66, conforme Anexo 110 (1) a (18) e Anexo 115.

Não há como prosperar a pretensão do impugnante de ver incluído o saldo existente em 29/12/2000, no montante de R\$206.255,86, na conta 00135835.6, Agência 0273, da CEF, como Recursos no mês de janeiro/2001 no Demonstrativo de Variação Patrimonial a Descoberto – Ano-Calendarário 2001 (fls. 715/718).

Referido Anexo 110 (1) à fl. 867 consiste em planilha com valores e datas, atribuída a Leila Jamli Abel de Souza. Porém, da forma como foi apresentada, conclui-se ser impossível o seu acatamento como elemento comprobatório a ser utilizado no Demonstrativo da Variação Patrimonial. Tal planilha não traz a identificação da instituição financeira emitente, nem tampouco a autenticação do responsável pela sua emissão, não se constituindo, assim, em documento hábil para comprovação do alegado.

Ainda que o contribuinte houvesse anexado o informe de rendimentos fornecido pela instituição financeira e/ou o extrato do mês de dezembro/2000 da aludida conta, de titularidade da cônjuge Leila Jamli Abel de Souza, observa-se que este saldo de R\$206.255,86, em 29/12/2000, não constou nem da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2001 de sua cônjuge (fls. 100/105 e 692/695), nem da Declaração do impugnante (fls. 70/73).

Referido saldo, também, não foi relacionado na planilha intitulada "Saldos 1999-2004" (fl. 63) e "Saldos Mensais" (fls. 64/69) elaborada pelo contribuinte em atendimento aos itens III e IV do Termo de Início de Ação Fiscal, de 20/12/2005 (fls. 48/49), ciência em 27/12/2005 (AR de fl. 50).

O exame da Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário 2000, entregue pela cônjuge (fls. 100/105 e 692/695), demonstra que os rendimentos declarados são insuficientes para dar suporte ao saldo de R\$206.255,86, que diz possuir em 29/12/2000.

O alegado saldo de R\$206.255,86, em 29/12/2000, poderia ser considerado como Recursos no mês de janeiro do ano subsequente, no Demonstrativo de Análise da Variação Patrimonial – Ano-Calendário 2001 (fls. 715/718), desde que houvesse respaldo em rendimentos declarados/comprovados (do impugnante e/ou da cônjuge), mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

Não tendo o contribuinte logrado comprovar a origem de recursos do aludido saldo, não há como a pretensão do impugnante ser acolhida.

Motivo por que descabe acatar o saldo bancário de R\$206.255,86, que diz que dispunha em 29/12/2000, como Recursos/Origens no mês de janeiro/2001 no Demonstrativo da Variação Patrimonial Ano-Calendário 2001 (fls. 715/718).

Aduz, ainda, o impugnante que durante a ação fiscal foram apresentadas ao fisco, e devidamente comprovadas, as seguintes transferências realizadas com recursos da referida poupança – (Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 C/C 00135835.66):

Banco	Ordem	Data	Documento	Valor	Anexo
Santander	27	21/02/2001	Doc D Compe	11.000,00	A-110 (3)
Santander	30	02/05/2001	Doc D Compe	17.500,00	A-110 (6)
Santander	31	15/05/2001	Doc D Compe	20.000,00	A-110 (7)
Santander	32	05/06/2001	Doc D Compe	18.000,00	A-110 (8)
Santander	33	18/06/2001	Doc D Compe	10.000,00	A-110(8)
Sudameris	4	03/07/2001	Doc Recebido	4.000,00	A-110(9)
Sudameris	6	30/07/2001	Doc Recebido	4.500,00	A-110(12)

Verifica-se do Demonstrativo da Variação Patrimonial (fls. 711/714, 715/718, 719/721, 722/724, 725/726) que, para efeito da análise da evolução patrimonial mensal, foram computados como Recursos/Origens o saldo credor em c/c no início do mês e o saldo devedor em c/c no final do mês, bem assim como Dispêndios/Aplicações o saldo bancário credor em c/c no final do mês e o saldo bancário devedor em c/c no início do mês. Nessa circunstância, as transferências realizadas à c/c mantida no Banco Santander, acima identificadas, já foram contempladas, não havendo por que considerá-las como Recursos/Origens.

### DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ANO-CALENDÁRIO 2001

Diz que os seguintes valores foram indevidamente incluídos como depósitos ou créditos:

Sudameris	1	08/02/2001	Doc Rec	5.000,00	A-110
Santander	25	06/02/2001	Doc D Compe	5.000,00	A-110
Santander	28	16/04/2001	Doc D Compe	6.000,00	A-103
Santander	29	16/04/2001	Doc D Compe	3.400,00	A-103

Que o valor de R\$5.000,00 – item 1 – foi creditado no Banco Sudameris em 08/02/2001 e refere-se à transferência realizada por DOC e suportada por saque realizado na Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 CC 00135835-6, conforme anexo A-110 (?) e A-110 (20).

Que o valor de R\$5.000,00 – item 25 – foi creditado no Banco Santander em 08/02/2001, e não em 06/02/2001 como consta no Auto de Infração e refere-se à transferência realizada por DOC e suportada por saque realizado na Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 CC 00135835-6, conforme anexo A-110 (2) e A-110 (19).

Que o valor de R\$6.000,00 – item 28 – foi creditado no Banco Santander dia 11/04/2001, e não 16/04/2001 como consta no Auto de Infração e refere-se a doc debitado na conta da Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 CC 00135835.6, conforme anexo A-103 (1), (2), (3).

Que o valor de R\$3.400,00 – item 29 – foi creditado no Banco Santander dia 16/04/2001 e refere-se a doc emitido com recursos sacados na conta da Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 CC 00135835.6, conforme anexo A-103 (1), (2), (3).

As planilhas de fls. 854 (Anexo 103 - 1) e 868 (anexo 110 - 2), com as quais pretende o impugnante justificar a origem dos depósitos acima discriminados, consoante já amplamente discutido, não se constituem em documentos hábeis para esse fim. Mister, no caso, a apresentação de documento emitido pelo Banco atestando a transferência bancária por meio do DOC, relativamente às operações acima descritas. Observa-se do item 002 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 805/806), que os depósitos bancários de origem não comprovada lançados no mês de fevereiro/2001 compreendeu somente o valor de R\$5.000,00.

Refere, ainda, o impugnante que: 1) na apuração da Variação Patrimonial, o Auditor incluiu nas origens de recursos todos os créditos que ele entendeu como comprovados; 2) parte desses créditos refere-se a transferências, empréstimos, etc e não renda; 3) os depósitos efetivos estão parcialmente suportados pelos recursos disponíveis, qual seja Origens Menos Aplicações e, portanto, não devem ser tributados como rendimentos omitidos simplesmente por serem depósitos; 4) a origem dos recursos está provada e o fisco não apresentou prova de omissão; 5) o Anexo-115 trata do Demonstrativo da Variação Patrimonial apresentada pelo Fisco, devidamente ajustado, e relaciona os depósitos com origens suficientes.

O impugnante relaciona os recursos com origens devidamente comprovadas, que diz que não foram alocados aos depósitos e créditos bancários:

Data	Origem	Valor Total	Valor não alocado aos Depósitos	Referência: Anexo
01/2001	Variação Patrimonial	156.646,98	3.360,00	A-115
04/2001	Variação Patrimonial	138.997,18	9.400,00	A-115
09/2001	Variação Patrimonial	96.432,27	2.000,00	A-115
11/2001	Variação Patrimonial	97.091,64	6.000,00	A-115

Saliente-se, inicialmente, que o saldo positivo das Origens Menos Aplicações não se presta para justificar a origem dos depósitos/créditos efetuados em contas de titularidade do impugnante. É necessário que cada depósito/crédito tenha a sua origem de recursos devidamente comprovada, de forma individualizada, mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

Em segundo, destaque-se, aqui, que não tendo a autoridade julgadora acatado como fonte de Recursos/Origens no Demonstrativo da Variação Patrimonial Ano-Calendarário 2001 o Saldo Anterior disponível no valor de R\$206.255,86, em 29/12/2000, referente a Poupança mantida na Caixa Econômica Federal Ag. 0273 Op 013 C/C 00135835.66, conforme Anexo 110 (1) de fl. 867, resta prejudicado o Demonstrativo da Variação Patrimonial – Recursos Disponíveis (ou não) para Depósitos (Anexo 115 de fl. 894) elaborado pelo impugnante.

#### DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ANO-CALENDÁRIO 2002

Refere que os seguintes valores foram indevidamente incluídos como depósitos ou créditos;

CEF	6	02/01/2002	Créd Autor	15.000,00	A-100
Sudameris	16	31/01/2002	Doc D Rec	5.000,00	A-104

Diz que:

1) o valor de R\$15.000,00 – item 6 – foi creditado em 02/01/2002 na CEF e refere-se à transferência realizada por DOC debitado na Caixa Econômica Federal Ag 4132 Op 001 CC 00000156.0, conforme anexo A-100 (1) e (2);

2) o valor de R\$5.000,00 – item 16 – foi creditado em 31/01/2002 no Sudameris e refere-se à transferência realizada por DOC debitado na Caixa Econômica Federal Ag 4132 Op 001 CC 00000156.0, conforme anexo A-104.

Verifica-se do exame do extrato da conta corrente 00000156.0, Agência 4132, da Caixa Econômica Federal (fl. 849 – Anexo 100 e fl. 858 – Anexo 104), que a titular da referida conta bancária é a sua cônjuge Leila Jamli Abel de Souza.

Examinando a declaração de ajuste anual da cônjuge Leila Jamli Abel de Souza, relativa ao ano-calendário 2001 (fls. 696/698), constata-se que o total dos rendimentos tributáveis declarados pela contribuinte foi de R\$4.146,00, constituído em sua totalidade por rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas. Por causa do seu valor situar-se dentro do limite de isenção da tabela progressiva anual, a contribuinte declarou zero de imposto devido. Nota-se, ainda, do exame da referida declaração, que tanto os valores quanto os itens dos bens e direitos declarados em 2000 e 2001 não sofreram nenhuma variação patrimonial, permanecendo em R\$98.934,94. Observa-se, ainda, que na Declaração de Bens e Direitos, da DIRPF/2002 (fls. 696/698), não foi consignada nenhuma informação acerca da existência de recursos em caixa, saldos de contas correntes bancárias, contas de poupança/aplicações financeiras. Registre-se, a propósito, que a contribuinte declarou ZERO de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis e ZERO de Rendimentos Sujeitos a Tributação Exclusiva.

Na declaração de ajuste anual correspondente ao ano-calendário 2002 (fls. 699/701), verifica-se que essa mesma situação acima descrita se repete. A única diferença reside no valor dos rendimentos tributáveis, recebidos em sua totalidade, também, de pessoas físicas, no importe de R\$4.006,00.

Como se vê, as alegadas transferências bancárias acima aludidas, da conta corrente 00000156.0, Agência 4132, da Caixa Econômica Federal (fl. 849 – Anexo 100 e fl. 858 – Anexo 104), nos valores de R\$15.000,00 e R\$5.000,00, respectivamente, em 02/01/2002 e 31/01/2002, para as contas mantidas na Caixa Econômica Federal, Agência 4132, conta nº 00000472.4 (fls. 307 e 850), e no Sudameris, Agência Francisco Morato, conta 63100901-4200-9 (fls. 379 e 859), não têm respaldo em rendimentos declarados/comprovados da cônjuge (fls. 696/698 e 699/701). Decorre deste fato a não comprovação da origem dos alegados recursos.

Razão por que descabe excluir os valores dos referidos depósitos/créditos da base de cálculo presumida.

Alega, ainda, o impugnante que: 1) em 12/2002, foi formalizada a venda do terreno em Santana do Parnaíba por R\$220.000,00 (doc. 25); 2) este imóvel foi vendido com pagamentos antecipados, recebidos em 10/2002, no valor de R\$10.000,00 e o saldo de R\$210.000,00 depositado na Caixa Econômica Federal (Anexo 105); 3) a despesa de comissão no valor de R\$10.000,00 foi paga com dois cheques de R\$5.000,00; 4) as informações estão confirmadas pelo Anexo 105, Doc. 25, apresentado ao fisco durante a ação fiscal e no item 38 do Termo de Verificação Fiscal de 20/12/2006.

Recursos com origens devidamente comprovadas, de acordo com a legislação e não alocados aos depósitos e créditos bancários, segundo alega o impugnante:

Data	Origem	Valor Total	Valor não alocado aos Depósitos	Referência: Anexo
12/2002	Venda de Imóvel	220.000,00	10.000,00	A-105

Examinando a matrícula nº 109.225, no Livro nº 2 do Registro Geral do Registro de Imóveis da Comarca de Barueri (fls. 165/166), verifica-se que o imóvel consistente em um terreno urbano, situado no Sítio do Rosário, no Município de Santana de Parnaíba, por escritura datada de 03/12/2002, do 8º Tabelião de Notas do Município e Comarca de São Paulo, os proprietários, ANTONIO DE SOUZA, e sua mulher LEILA JAMLI ABEL DE SOUZA, venderam o imóvel pelo valor de R\$220.000,00, a empresa LAMIPLÁSTICA FILMES ESPECIAIS LTDA, CNPJ 61.535.563/0001-79.

De fato, consoante se verifica do extrato da conta bancária da CEF, Agência 0738, conta 00011010.9 (fls. 235 e 860 – Anexo 105), existe na data de 04/12/2002 um depósito de cheque no valor de R\$210.000,00. Referido montante não integrou a base de cálculo presumida dos depósitos bancários de origem não comprovada, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 779/803) e item 002 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 805/807).

Pretende o impugnante que o valor de R\$10.000,00, que diz ter recebido em outubro/2002, por conta da referida alienação, seja alocado aos depósitos.

Examinando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 779/803), bem assim o item 002 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 805/807), constata-se que no mês de outubro/2002 existem somente dois depósitos realizados em cheque, nos valores de R\$5.000,00 e R\$6.000,00, na conta nº 286.045-2, Agência 11200, do Banco Safra SA (fl. 554), ambos na data de 04/10/2002, totalizando a importância de R\$11.000,00.

Verifica-se, ainda, que, no ano-calendário de 2002, a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada compreendeu somente os meses de janeiro/2002 (R\$20.000,00), julho/2002 (R\$4.000,00) e outubro/2002 (R\$11.000,00).

Não tendo o contribuinte apontado qual depósito/crédito efetuado em sua conta bancária tem origem em recebimento de R\$10.000,00 pela alienação do dito imóvel, nem apresentado documentação comprobatória de quando e como se deu esse recebimento, não há como acatar a sua pretensão.

#### **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ANO-CALENDÁRIO 2002**

Argumenta que: 1) considerando os ajustes promovidos no Demonstrativo de Variação Patrimonial pertinente ao ano-calendário 2001, verifica-se que houve sobra de recursos no montante de R\$84.138,69, que transferidos para o ano-calendário de 2002, anula a variação patrimonial apontada pela fiscalização para os meses de janeiro, fevereiro e março, conforme demonstra; 2) a sobra apurada no mês de março na quantia de R\$40.580,21 irá refletir no saldo final apurado em dezembro/2002, que, por consequência irá anular parte do acréscimo patrimonial apurado em janeiro de 2003; 3) é evidente que as sobras existentes em 31 de dezembro de 2002, dão plenamente cobertura ao suposto acréscimo patrimonial apurado pela fiscalização em janeiro de 2003, conforme demonstra.

Na análise da variação patrimonial mensal, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, é que o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração de bens e direitos da declaração de ajuste anual, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

Portanto, sem a prova efetiva da disponibilidade do saldo apurado em 31 de dezembro, segundo demonstrativo de análise da evolução patrimonial mensal, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, não se é admissível considerar dita "sobra" de exercício anterior como Origem de Recursos em janeiro do ano seguinte no demonstrativo de análise da variação patrimonial.

No caso em tela, o contribuinte não consignou na declaração de bens e direitos da DIRPF/2002 (fls. 18/24) que, em 31 de dezembro de 2001, possuía tal disponibilidade. Tampouco, apresentou na impugnação prova de sua efetiva existência.

Não tendo o contribuinte declarado e nem comprovado, documentalmente, que possuía efetivamente disponibilidade de recursos, em 31/12/2001, afasta-se a pretensão, por insubsistente.

### DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ANO-CALENDÁRIO 2003

Diz que os seguintes valores foram indevidamente incluídos como depósitos ou créditos:

CEF	7	14/04/2003	Venda FII	25.083,75	A-101
CEF	19	04/08/2003	Cred.CDC	10.000,00	A-106
CEF	33	27/11/2003	Cred.CDC	9.200,00	A-106

Argúi que:

1) O valor de R\$25.083,75 – item 7 – foi creditado em 11/04/2003 e não em 14/04/2003, na CEF e refere-se ao resgate (venda) de quotas de Fundo Imobiliário – FI, anteriormente aplicado (compra) conforme débito realizado em 31/01/2003, na mesma conta bancária – Ag. 0738 Op 001 CC 00011010.9, Anexo A-101 (1) e (2);

2) Os valores de R\$10.000,00 e R\$9.200,00 – itens 19 e 33 – referem-se a empréstimos tomados e considerados indevidamente como Receitas ou rendimentos (Anexo A-106).

Examinando o extrato bancário da conta corrente 00011010.9, Agência 0738, da CEF, às fls. 235, 236 e 242, verifica-se que o crédito de R\$25.083,75, efetuado na data de 11/04/2003, refere-se, de fato, à venda de quotas do Fundo de Investimento Imobiliário - FII, cuja aplicação, no valor de R\$25.000,00, aconteceu em 31/01/2003 (fl. 236). Verifica-se que aludida aplicação em Fundo de Investimento Imobiliário-FII tem respaldo em resgate de Fundo Personal realizado em 31/01/2003, no importe de R\$60.620,00 (fl. 236). Nota-se, por sua vez, que a aplicação realizada no Fundo Personal, em 05/12/2002, no valor de R\$209.000,00, tem origem em depósito de cheque de R\$210.000,00 efetuado na data 04/12/2002, em decorrência da venda de um terreno urbano, situado no Sítio do Rosário, no Município de Santana de Parnaíba, já anteriormente comentada.

Constata-se, também, que os créditos efetuados, em 04/08/2003 e 27/11/2003, respectivamente, nos valores de R\$10.000,00 e R\$9.200,00, na conta 00011010.9, Agência 0738, da CEF (fls. 255 e 263), com histórico de CRED CDC, referem-se a empréstimos tomados da CEF, conhecidos como CDC - Crédito Direto Caixa.

É de se, pois, excluir da base de cálculo presumida, os créditos efetuados em 11/04/2003 (R\$25.083,75), 04/08/2003 (R\$10.000,00) e 27/11/2003 (R\$9.200,00), na conta 00011010.9, Agência 0738, da CEF (extratos de fl. 242, 255 e 263 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 779/803), dada a comprovação da origem de recursos.

Diz, ainda, o impugnante que: 1) Em agosto de 2003, foi formalizada a venda do imóvel localizado em Barueri pelo valor de R\$68.000,00 (doc. 28 fls. 174 a 191); 2) este imóvel foi vendido com pagamentos antecipados e recebidos de acordo com as disponibilidades do comprador ou seja, em parcelas não regulares; 3) documentos complementares, requeridos ao adquirente do imóvel, ratificará a afirmação sobre os fatos ocorridos; 4) todavia, o documento acima citado comprova a origem dos recursos destinados aos depósitos e créditos bancários, devidamente identificados com a referência "Anexo - 107".

Verifica-se do exame do Instrumento Particular de Cessão de Direitos datado de 08/08/2003 (doc. 28, de fls. 174/191), que o interessado (cedente) recebeu pela cessão de direitos referente ao imóvel localizado na Aldeia da Serra em Barueri/SP, o valor de R\$68.000,000, pagos anteriormente e dos quais o cedente deu quitação.

Ocorre que este Instrumento Particular de Cessão de Direitos (doc. 28, de fls. 174/191), por si só, é insuficiente para justificar a origem dos créditos/depósitos elencados no Anexo 107 (fl. 862), haja vista a inexistência no citado documento de informações acerca da(s) forma(s) de pagamento e da(s) data(s) em que isso aconteceu.

Alega, também, que: 1) na apuração da Variação Patrimonial, o Auditor incluiu nas origens de recursos todos os créditos que ele entendeu como não comprovados; 2) ocorre que parte desses créditos referem-se a transferências, empréstimos, etc e não renda; 3) os depósitos efetivos estão parcialmente suportados pelos recursos disponíveis, qual seja Origens Menos Aplicações e, portanto, não devem ser tributados como rendimentos onitados simplesmente por serem depósitos; 4) o Anexo-113 trata do Demonstrativo da Variação Patrimonial apresentada pelo Fisco, devidamente ajustado, e relaciona os depósitos com origens suficientes (ok) e os com insuficiência de recursos (não).

Recursos com origens devidamente comprovadas, de acordo com a legislação e não alocados aos depósitos e créditos bancários, segundo o contribuinte:

Data	Origem	Valor Total	Valor não alocado aos Depósitos	Referência: Anexo
04/2003	Variação Patrimonial	62.576,33	10.058,33	A-113
05/2003	Variação Patrimonial	56.732,01	15.000,00	A-113
08/2003	Variação Patrimonial	65.676,27	14.000,00	A-113
09/2003	Variação Patrimonial	28.685,59	4.760,00	A-113
11/2003	Variação Patrimonial	-13.001,92	10.700,00	A-113
12/2003	Variação Patrimonial	37.921,98	4.200,00	A-113
08/2003	Venda de Imóvel	68.000,00	68.000,00	A-107

A análise da variação patrimonial mensal, que tem previsão legal no art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, consiste em metodologia que coteja recursos/origens com aplicações/dispêndios, efetuada mês a mês. Consiste, em resumo, em análise do fluxo de caixa ou fluxo monetário.

Ao proceder à análise da variação patrimonial, os depósitos considerados omitidos constituem Recursos no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Nesse contexto, eventual sobra de recursos em um dado mês é lançado no mês seguinte, dentro do mesmo período, como recurso disponível no início do mês (ou saldo disponível do mês anterior).

Em vista dessa sistemática de apuração de omissão de rendimentos, é incabível pretender que eventuais sobras de recursos dos meses lançados na planilha sejam considerados como origem de depósitos bancários.

No caso da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, é necessário que cada depósito/crédito tenha a sua origem de recursos individualizadamente comprovada, mediante apresentação de documentação hábil e idônea. Ou seja, não basta existir eventual recurso disponível apurado em demonstrativo de variação patrimonial, para justificar a origem dos depósitos bancários. Mistar comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que os depósitos/créditos efetuados, constantes da coluna "g" do Anexo 113 (fl. 889), tenham origem em recursos declarados/comprovados.

O saldo de recursos disponíveis do mês anterior apurado em análise da evolução patrimonial pode justificar as aplicações/dispêndios do mês(es) seguinte(s), mas não têm, obrigatoriamente, o condão de justificar a origem dos depósitos bancários. Ou seja, os depósitos/créditos podem ter origem em recursos que não foram declarados/comprovados.

#### **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ANO-CALENDÁRIO**

**2003**

Argúi que: 1) considerando os ajustes efetuados nos Demonstrativos de Variação Patrimonial dos anos-CALENDÁRIO de 2001 e 2003, verifica-se que no mês de dezembro a evolução patrimonial do impugnante apresenta saldo positivo de R\$228.066,49, anulando o acréscimo patrimonial apurado no Demonstrativo de fl. 722, que importa no montante de R\$50.818,17.

Conforme já anteriormente debatido, somente a disponibilidade declarada pelo contribuinte em 31/12/2002, devidamente lastreada em documentação hábil e idônea, poderia ser considerada como Recursos/Origens em janeiro/2003 na análise da variação patrimonial em comento; o que não aconteceu.

#### **DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ANO-CALENDÁRIO 2004**

Pretende o impugnante que seja excluído o valor de R\$1.505,72, item 39, pois que foi debitado de sua conta corrente e não creditado, conforme extrato da CEF, e refere-se ao pagamento de empréstimo CDC-Crédito Direto Caixa (Anexo 111).

De fato, constata-se do exame do extrato da conta 00011010.9, Agência 0738, da CEF (fl. 266), que na data de 06/01/2004 foi debitado o valor de R\$1.505,72, para pagamento do empréstimo denominado CDC.

Diante dessa constatação, é de se excluir da base de cálculo presumida o valor de R\$1.505,72, indevidamente incluído pela fiscalização como crédito não comprovado do mês de janeiro/2004.

Tendo em vista que os créditos efetuados, em 05/02/2004, 13/02/2004 e 08/09/2004, respectivamente, nos valores de R\$1.750,00, R\$1.050,00 e R\$9.000,00, na conta 00011010.9, Agência 0738, da CEF (fls. 267 e 277), referem-se a empréstimos tomados da CEF, conhecidos como CDC - Crédito Direto Caixa, é de se excluí-los, também, da base de cálculo presumida, uma vez restando comprovados a origem de recursos.

Prosseguindo, refere o impugnante que: 1) em março de 2004, foi formalizada a venda do imóvel localizado à Rua dos Astronautas pelo valor de R\$33.300,00 (doc 32 fls. 205); 2) este imóvel foi vendido com pagamentos antecipados e recebidos de acordo com as disponibilidades do comprador, ou seja, em parcelas não regulares; 3) documentos complementares, requeridos ao adquirente do imóvel ratificarão a afirmação sobre os fatos ocorridos; 4) todavia, o documento retrocitado comprova a origem dos recursos destinados aos depósitos e créditos bancários, devidamente identificados com a referência "Anexo - 103".

A matrícula 109.485, concernente a um terreno urbano situado à Rua dos Astronautas, constituído de parte do lote nº 03, da quadra nº 72, Setor nº 03, do loteamento denominado "Chácaras do Solar", no Município de Santana do Parnaíba/SP, revela que, pela escritura lavrada em 25/03/2004, os proprietários, Antonio de Souza e sua mulher Leila Jamli Abel de Souza; e, Pérsio Abib e sua mulher Marilda Monteiro de Oliveira Abib, venderam o referido imóvel pelo valor de R\$33.300,00, a Ricardo Leonardi, CPF 152.469.428-21. Mencione-se, aqui, que a referida matrícula não informa como e quando ocorreu o pagamento de R\$33.300,00.

Como se vê, o Sr. Antonio de Souza e sua mulher Leila Jamli Abel de Souza eram proprietários de 50% do imóvel sito à Rua dos Astronautas, em Santana do Parnaíba. Nessa circunstância, pressupõe-se que coube ao casal a metade do valor de R\$33.300,00, ou seja, R\$16.650,00.

Nota-se, contudo, que os depósitos bancários (ordens de nºs 38, 40 a 42, 44/45 e 47 a 49, CEF, à fl. 784) que o impugnante alega terem origem em venda do aludido imóvel, relacionados no Anexo 108 (fl. 863), totalizam a importância de R\$27.496,00, superando o montante recebido de R\$16.650,00.

Não tendo o contribuinte apresentado nenhum outro documento comprobatório, vinculando os depósitos/créditos relacionados no Anexo 108 (fl. 863) à venda do imóvel sito à Rua dos Astronautas em Santana do Parnaíba, não há como prosperar a alegação expendida.

Relativamente à alegação de que, em dezembro de 2004, foi formalizada a venda do veículo Scenic pelo valor de R\$36.500,00 (doc. 33 fls. 206), para uma agência de veículos, com pagamentos antecipados, recebidos de acordo com as disponibilidades da loja e transferido diretamente para o comprador final, verifica-se, também, que o impugnante não logrou comprovar, documentalmente, que os depósitos/créditos identificados no Anexo 112 (fl. 888) têm origem em venda do Scenic formalizada em 13/12/2004 (fl. 206).

#### DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Restaram comprovadas/justificadas as origens dos seguintes depósitos/créditos bancários:

Banco	Agência	Conta nº	Data	Histórico	Valor (Reais)	D/C
CEF	0738	00011010.9	11/04/2003	VENDA FII	25.083,75	C
CEF	0738	00011010.9	04/08/2003	CRED CDC	10.000,00	C
CEF	0738	00011010.9	27/11/2003	CRED CDC	9.200,00	C
CEF	0738	00011010.9	06/01/2004	DEB P CDC	1.505,72	D
CEF	0738	00011010.9	05/02/2004	CRED CDC	1.750,00	C
CEF	0738	00011010.9	13/02/2004	CRED CDC	1.050,00	C
CEF	0738	00011010.9	08/09/2004	CRED CDC	9.000,00	C

A exclusão de valores acima assinalados implica na alteração dos Valores Tributáveis, conforme abaixo demonstrada. Registre-se, aqui, que os valores dos demais depósitos bancários de origem não comprovada, relativos aos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, permanecem inalterados.

Fato Gerador	Valor Tributável – Auto Infração	Valor Excluído	Valor Tributável Recalculado
30/04/2003	35.141,75	<b>25.083,75</b>	<b>10.058,00</b>
31/05/2003	15.000,00	0,00	15.000,00
30/06/2003	37.600,00	0,00	37.600,00
31/07/2003	36.972,51	0,00	36.972,51
31/08/2003	24.000,00	<b>10.000,00</b>	<b>14.000,00</b>
30/09/2003	4.760,00	0,00	4.760,00
31/10/2003	19.008,70	0,00	19.008,70
30/11/2003	19.900,00	<b>9.200,00</b>	<b>10.700,00</b>
31/12/2003	4.200,00	0,00	4.200,00
31/01/2004	6.801,72	<b>1.505,72</b>	<b>5.296,00</b>
29/02/2004	17.500,00	<b>2.800,00</b>	<b>14.700,00</b>
31/03/2004	7.500,00	0,00	7.500,00
30/04/2004	22.712,89	0,00	22.712,89
31/05/2004	10.000,00	0,00	10.000,00
30/06/2004	17.300,00	0,00	17.300,00
31/07/2004	1.900,00	0,00	1.900,00
30/09/2004	9.000,00	<b>9.000,00</b>	<b>0,00</b>

A exclusão dos valores de R\$25.083,75 (30/04/2003), R\$10.000,00 (31/08/2003) e R\$9.200,00 (30/11/2003), da base de cálculo presumida de depósitos bancários de origem não comprovada, referente ao ano-calendário 2003, importará em omissão de rendimentos de R\$152.299,21, que somada ao acréscimo patrimonial a descoberto no mês de janeiro/2003 de R\$203.117,38, resultará em total de infrações de R\$203.117,38. Tal importância somada à base de cálculo declarada de R\$9.424,00, resultará em total de rendimentos tributáveis de R\$212.541,38, que levado à tabela progressiva anual, importará em imposto devido de R\$53.371,97.

No que concerne ao ano-calendário 2004, a exclusão de R\$1.505,72 (06/01/2004), R\$1.750,00 (05/02/2004), R\$1.050,00 (13/02/2004) e R\$9.000,00 (08/09/2004), da base de cálculo presumida de depósitos bancários de origem não comprovada, referente ao ano-calendário 2004, importará em omissão de R\$79.408,89, que somada à base de cálculo declarada de R\$8.960,00, resultará em rendimentos tributáveis de R\$88.368,89, que levado à tabela progressiva anual, importará em imposto devido de R\$19.224,54

#### DA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Quanto à jurisprudência da DRJ e do Conselho de Contribuintes, trazida à colação, cumpre destacar que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário; razão por que não podem ser estendidas ao caso presente.

Ademais, as decisões proferidas dizem respeito a contextos anteriores à edição da Lei nº 9.430, de 1996, estando inteiramente superadas.

#### DA MULTA QUALIFICADA

Diz que: 1) a tributação realizada está eivada de erros, fundamentada unicamente em presunções legais, não havendo prova documental da omissão de rendimentos, menos ainda prova de fraude, muito menos evidente intuito de fraude, o que evidencia o excesso praticado pelo autuante quando da qualificação de multa de ofício; 2) reproduz os acórdãos que esclarecem as condições legais para a qualificação da multa; 3) o autuante desconsiderou o disposto no inciso I do art. 957 do RIR/1999 e aplicou, indevidamente, a multa qualificada prevista no inciso II do mesmo artigo; 4) a aplicação da multa qualificada é indevida, forçada e sem qualquer lastro jurídico; 5) houve excesso por parte do autuante na qualificação da multa, assim como na exigência indevida de tributo, cujo crédito tributário já estava fulminado pela decadência muito antes da lavratura do Auto de Infração; 6) cita a Súmula 14 baixada pelo 1º Conselho de Contribuintes, segundo a qual "A simples apuração de omissão de receitas 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"

A multa qualificada de 150% foi aplicada com fundamento no art. 44, inciso III, da Lei 9.430, de 1996, que reza que:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

(...)

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150%, é indispensável que fique caracterizado tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, a seguir:

*“Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”*

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual. Dessa forma, o intuito doloso deve estar caracterizado na autuação, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, há, nos autos, elementos suficientes para a determinação da atitude dolosa do contribuinte, caracterizada, no caso em tela, pela prática sistemática e reiterada, de omissão em suas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, anos-calendário 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, de rendimentos tributáveis percebidos.

O fato de a apuração de omissão de rendimentos, caracterizada por variação patrimonial a descoberto e depósitos bancários de origem não comprovada, estar fundamentada em presunções legalmente estabelecidas, não tem o condão de afastar a qualificação da multa imposta. Mormente porque é justamente a prática reiterada e sistemática de omissão de rendimentos verificada nos cinco exercícios fiscalizados é que configura o intuito doloso do contribuinte. Caracterizado o dolo, afasta-se a aplicação da Súmula 14 citada pelo impugnante.

Quanto à jurisprudência administrativa/judicial reproduzida na impugnação, já se repetiu à exaustão, que não se aproveita ao caso presente, pelos motivos já anteriormente expostos.

É legítima, portanto, a aplicação da multa de ofício de 150,00%, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o imposto lançado em decorrência das infrações apuradas.

**DOS JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC**

O contribuinte também se insurge contra a utilização da taxa SELIC como fator de juros, alegando que: 1) não se pode utilizar os juros remuneratórios como instrumento de sanção pelo inadimplemento do crédito tributário, dado que aqueles estão sujeitos a variação de um mercado específico, voltado exclusivamente para o mercado financeiro; 2) a Taxa Selic é taxa remuneratória de capital e não pode ser exigida como juros de mora; 3) os juros cobrados devem limitar-se ao percentual de 1% ao mês *ex-vi* do art. 161 do CTN; 4) esse entendimento é sustentado pelo Ministro do STJ, Dr. Franciulli Netto, ao relatar o acórdão de que trata o Recurso Especial nº 439.040-SP; 5) a taxa Selic da forma como está aplicada no auto de infração assume caráter manifestamente confiscatório, o que é vedado pela CF; 6) a CF/1988 categoricamente veda a utilização de tributo com efeito de confisco; 7) conforme demonstrado, é totalmente improcedente, ilegal e inconstitucional.

Está preceituado no art. 161 da Lei nº 5.172/1966 que:

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."*

Isto significa dizer que a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser em percentual diferente de 1%, bastando que uma lei ordinária assim determine. Apenas no silêncio da lei é que será ela de 1% ao mês. Em outras palavras, ele só preceitua que a aplicação da taxa SELIC, para fins tributários, reclama lei que a determine.

Eis que a Lei nº 9.065, de 20/06/1995, que dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, dispôs em seu art. 13, que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, de que trata o art. 84, inc. I, e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.981/1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.(grifei)

Exigência esta que foi mantida para débitos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997, pelo art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Como se viu, a adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais se fez via lei ordinária, conforme faculta o § 1º do art. 161 da Lei nº 5.172/1966.

À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir a inconstitucionalidade/ilegalidade/natureza da taxa SELIC.

Qualquer discussão nesse sentido deve ser proposta ao Poder Judiciário, que detém com exclusividade a prerrogativa de decidir sobre a matéria, conforme se infere dos arts. 97 e 102 da Carta Magna.

Quanto à decisão judicial do STJ acerca da taxa Selic, trazida à colação, cumpre destacar que não se constitui em normas gerais, razão pela qual seu julgado não se aproveita em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto de decisão.

No que concerne à alegação de que a taxa Selic da forma como está aplicada no auto de infração assume caráter manifestamente confiscatório, o que é vedado pela C.F., cumpre lembrar que a exigência dos juros de mora com base na referida taxa decorre de expressa disposição legal.

Além disso, a vedação constitucional estatuída no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal de 1988, quanto à instituição de exação de caráter confiscatório refere-se a tributo, e não a multa ou a juros de mora, e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei.

A Constituição Federal em seu art. 150 assim dispõe:

*"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*IV – utilizar tributo com efeito de confisco;*

*(...)"*

E o Código Tributário Nacional preceitua que:

*"Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." (grifei)*

*"Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."*

#### **JUROS MORATÓRIOS - DA ALEGAÇÃO DE SUSPENSÃO DE SUA INCIDÊNCIA E EXIGIBILIDADE NO CURSO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Protesta, ainda, pela suspensão da incidência e exigibilidade dos juros moratórios no período compreendido entre a data da protocolização desta segunda impugnação e a data em que se proferir decisão final do feito na esfera administrativa – 1ª e 2ª Instâncias. Diz que o pedido tem pertinência e procede, tendo em vista o disposto no art. 151, inciso III, do CTN; cita, ainda, o art. 27, parágrafo único, do Decreto 70.235, de 1972, o art. 2º, IV, da Portaria/SRF 454, de 29/04/2004. Se a exigibilidade do crédito tributário está suspensa, estará suspensa, também, a exigibilidade dos encargos financeiros a eles inerentes – multa e juros moratórios – enquanto a lide não for definitivamente julgada, seja na esfera judicial ou administrativa. Em 13/11/2002, o Juiz Federal Substituto da 1ª Vara da Justiça Federal em Uberaba – MG, nos autos do processo 2002.38.02.000325-0, afastou a cobrança dos juros moratórios motivada pela demora no julgamento de procedimento administrativo fiscal.

O Art. 151 do CTN suspende a exigibilidade do crédito tributário já constituído, nas hipóteses elencadas em seus incisos. Mas não afasta a incidência dos juros de mora, no curso do contencioso administrativo fiscal, sobre crédito tributário constituído, como requer o impugnante.

Não existe previsão legal que dê sustentação à pretensão do contribuinte, no sentido de suspender a exigência dos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário em discussão administrativa.

A decisão contida nos autos do Processo nº 2002.38.02.000325-0, do Juiz Federal Substituto da 1ª Vara da Justiça Federal em Uberaba - MG, produz seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento nos termos deste voto.

(assinado digitalmente)  
Gregório Rechmann Junior

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Redator Designado.

Em que pese as muito bem articuladas fundamentação e conclusão do voto condutor, delas ousou discordar.

O ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à demonstração, ainda que por meio de elementos acostados aos autos, da existência de fraude, sonegação ou conluio necessários a dar ensejo a qualificação da multa de ofício.

O lançamento em tela valeu-se de presunções legais de omissão de rendimentos, a partir de duas circunstâncias evidenciadas *in concreto*, quais sejam, **i)** a de depósitos/créditos em conta sem que haja a comprovação de sua origem/natureza; e **ii)** a de excesso de aplicações, quando comparadas às origens do mesmo período.

A rigor, são presunções que se materializam em função da inércia do sujeito passivo (ou não adequação de suas respostas) frente a constatações e intimações fiscais.

Tanto a acusação fiscal, quanto o julgamento de primeira instância ampararam a qualificação da multa na reiteração das infrações no período, não trazendo, o Fisco, qualquer outro elemento de convicção que tendesse a demonstrar minimamente, ainda que de forma indireta, o *animus* do contribuinte em sonegar ou fraudar a Administração Tributária.

De outro giro, vale destacar a tentativa do contribuinte, diga-se frustrada é bem verdade, de se comprovar a inexistência da omissão de rendimentos tributáveis.

Por sua vez, a Súmula CARF nº 14, ao assentar que "*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*" alcançaria, assim penso eu, as autuações fundadas apenas em presunções legais, sem que o autuante tivesse trazido qualquer outra circunstância como decorrência de uma investigação fiscal.

Nesse sentido, observado o entendimento encimado, tenho por mim que a ocorrência reiterada dessas infrações, dentro de um mesmo procedimento fiscal, não tem, em princípio, o condão de dar azo à qualificação da multa de ofício.

Como consequência e a considerar a evidência de pagamento antecipado - vide consultas abaixo<sup>1</sup> - bem como a ciência do lançamento em 21/12/2006, há de se reconhecer a decadência com relação ao ano calendário 2000, com fulcro no §4º do artigo 150 do CTN.

Rendimentos Totais Sujeitos à Tabela Progressiva (Ajuste Anual)						
	Mês	Infrações (R\$)	IRRF s/Dif. (R\$)	Multa (%)		
	JAN	50.286,00		150,00		
	FEV	9.861,00		150,00		
	MAR	7.788,81		150,00		
	ABR	8.320,00		150,00		
	JUL	6.661,00		150,00		
	SET	9.800,00		150,00		
	DEZ	16.200,00		150,00		
	-----			-----		
	Totais em R\$	108.916,81	0,00	150,00		
		Aliq. (%)	(-) Imposto Pago	(-) Deduc. Imp.		Mlt (%)
B. Cálculo	Decl/Consid	Parcela a Deduzir	(-) I. Pago C. Leão	(-) IRRF s/Dif.	Imp.	Apur. (R\$)
	Infrações	Imposto Devido				
		27,50	545,71			150,00
	14.438,08	4.320,00	0,00	0,00	29.056,88	
	108.916,81	29.602,59				

<sup>1</sup> A Fiscalização considerou, como aplicações, o IRRF no valor de R\$ 1.087,20, correspondente a R\$ 90,60 ao mês (fls. 726/728).

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS	01	18.047,60
DESCONTO SIMPLIFICADO	02	3.609,52
BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO	03	14.438,08
IMPOSTO DEVIDO	04	545,71
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	05	1.087,20
CARNÊ-LEÃO E IMPOSTO COMPLEMENTAR (MENSALÃO)	06	0,00
SALDO DO IMPOSTO A PAGAR	07	0,00
IMPOSTO A RESTITUIR	08	541,49
BANCO E AGÊNCIA	09	347 / 0681 - 6
CONTA PARA CRÉDITO	10	009014200 - 9
IMPOSTO A PAGAR GANHO DE CAPITAL - MOEDA EM ESPÉCIE	11	0,00
RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO-TRIBUTÁVEIS	12	65.642,84
RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA	13	0,00
TOTAL DOS BENS E DIREITOS EM 2000	14	455.360,25

Isto posto, VOTO no sentido de reduzir o percentual da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%, bem como reconhecer a decadência do ano-calendário 2000.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

## Declaração de Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci

Com o devido respeito, dirijo do relator no tocante à decadência e à qualificação da multa de ofício.

Iniciando-se pela decadência, nos termos da Súmula CARF 14, "*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*", ao passo que, no caso concreto, não houve tal demonstração. A reiteração mencionada pela autoridade administrativa no relatório fiscal não afasta a aplicação do citado verbete sumular, porque incorrer em reiteradas omissões obviamente não pode ser tomado como conduta equivalente à fraude.

Ter-se-ia a existência de fraude se o contribuinte, exemplificativamente, tivesse se utilizado de pessoa interposta para manter seus depósitos, sem prejuízo de outras circunstâncias adicionais a serem porventura demonstradas pela administração fazendária.

Esse raciocínio é igualmente aplicável à infração caracterizada por acréscimo patrimonial descoberto, mesmo porque a tributação com base em tal pressuposto também parte de uma presunção de omissão de rendimentos, assim como ocorre com os depósitos bancários de origem não comprovada.

Por outro lado, a existência de recolhimentos antecipados pode ser verificada nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2000 e 2001 (v. fls. 6 e 19), as quais registram a existência de imposto de renda na fonte naqueles anos-base.

Nesse contexto, cabe citar a Súmula CARF 123, segundo a qual o "*imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional*".

Logo, tendo inexistido dolo, fraude ou simulação, e tendo havido recolhimentos antecipados nesses anos-calendário, conclui-se pela aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização. Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I.

Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial. Nesse sentido, eis o entendimento do colendo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

**1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).**

**2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco**

*regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)*

Ademais, diante das circunstâncias narradas e demonstradas pelo ilustre relator, em 2008 houve necessidade da lavratura de outro auto de infração.

No entender deste conselheiro, tal lavratura constitui sim nova autuação, de tal forma que o crédito cobrado nestes autos foi definitivamente constituído apenas em 15/08/2008, quando da sua notificação ao sujeito passivo.

Nesses termos, e como os fatos geradores dos anos-calendário 2000 e 2001 ocorreram, respectivamente, em 31/12/2000 e 31/12/2001, na data de ciência ao sujeito passivo realmente já havia transcorrido o prazo decadencial.

No mais, vale dizer que a declaração do ano-calendário 2002 não registra a existência de imposto de renda retido na fonte e nem há demonstração nos autos de ter havido recolhimentos antecipados, de tal modo que, neste particular, não é aplicável o disposto no art. 150, § 4º, mas sim a regra do art. 173, I, do Código.

Por fim, e diante do que foi dito em relação à inexistência de dolo, fraude ou simulação, é incabível a qualificação da multa de ofício, multa que somente pode ser duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/1964, ex vi do disposto no § 1º do art. 44 da Lei 9430/1996, casos que pressupõem a existência de ato doloso.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci