



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

**Processo n°** 10907.002048/2009-49  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.297 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** GERSINO DE SOUZA RIBEIRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

SELEÇÃO DE CONTRIBUINTE. CONTESTAÇÃO DOS CRITÉRIOS. A seleção de contribuintes submetidos à auditoria fiscal é um critério da autoridade fiscal e consiste em etapa anterior ao início do procedimento fiscal. Assim, não cabe alegação de nulidade do auto de infração com base em pessoalidade e parcialidade dos critérios adotados na referida seleção.

DECADÊNCIA. IRPF. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.

Em havendo pagamento antecipado de imposto, a regra de contagem do prazo decadencial é do art. 150, § 4º do CTN.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Incabível o deferimento da prova pericial ou a conversão dos autos em diligência se o contribuinte não apresenta elementos para abalar a convicção do julgador e o equívoco da autuação.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NÃO COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO. SÚMULA Nº 67 DO CARF.

Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto a partir do fluxo de caixa do contribuinte, os saques ou transferências bancárias não devem ser considerados como origens e aplicações de recursos quando não comprovada a destinação, efetividade da despesa, aplicação e consumo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação a qual o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Não ilide a omissão de rendimentos a simples indicação da origem sem a comprovação de que o valor não configura uma disponibilidade econômica para fins de IRPF, ou que a disponibilidade econômica dos depósitos já fora oferecida à tributação, seja na Declaração de Ajuste Anual



despesa médicas, (iv) dedução indevida de despesas com instrução para os exercícios 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, bem como de (v) omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada para os exercícios 2004, 2005, 2006 e 2007. Para as infrações (i) e (v) foi aplicada multa qualificada de 150%.

O referido procedimento administrativo teve início com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal, às fls 24, lavrado em 06.08.08, com ciência do Contribuinte no mesmo dia (fls. 25).

A Autoridade Lançadora elaborou Termo de Verificação Fiscal (fls. 498) de onde se extrai:

- Na infração (i) referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, do valor de gastos superiores à renda disponível foi compensado o valor lançado de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Somente o eventual saldo de acréscimo patrimonial a descoberto foi tributado.
- Intimado, o Contribuinte não apontou o momento da integralização de R\$ 85 mil e R\$ 11 mil da empresa Organikos Agropecuária. Logo, foram utilizadas como datas dos dispêndios as datas mais posteriores possíveis, que são as datas de assinatura do Contrato Social e da sua primeira alteração, com vistas a não prejudicar o Contribuinte.
- O Contribuinte apresentou comprovantes de pagamento de pensão alimentícia. Pela análise das deduções da DIRF percebe-se que estes pagamentos de pensão não ocorreram diretamente através da fonte pagadora (no caso a RFB). Assim sendo, constituem dispêndio a ser lançado em linha própria.
- O Contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários listados no termo de intimação fiscal. O Contribuinte justifica apresentando contrato de “gaveta” assinado pelo seu irmão, sua irmã e sua atual companheira o qual determina que o Contribuinte e a Royalty Contábeis podem contrair empréstimos mutuamente, criando-se uma espécie de conta corrente entre as partes. A Autoridade Lançadora apontou que tal pretensão não pode ser aceita, permanecendo tais depósitos como de origem não comprovada, pelos motivos que seguem:
  - Um contrato "de gaveta" feito entre o Contribuinte e pessoas próximas a ele tem um valor probatório muito baixo. O Fisco não teria garantias de que este contrato foi celebrado na data indicada com os propósitos ali expostos, ao invés de ser algo criado *a posteriori* para tentar justificar depósitos que aconteceram por outras razões; e
  - Em se tratando de comprovação de origem de depósitos bancários, quando é feita a alegação de que se trata de recursos oriundos de empréstimos, imprescindível que se apresente a data e forma de quitação daquele empréstimo, sempre acompanhada da documentação comprobatória, com exceção de empréstimos ainda não quitados, que devem estar declarados corretamente na DIRPF. O contribuinte sequer apresentou o que seria o "extrato" dessa suposta "conta corrente" com a Royalty Contábeis.
- Os gastos superiores à renda disponível são expressivos e bem distribuídos ao longo de 2003 a 2006. O lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto foi praticamente todo coberto pelo lançamento de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.
- No lançamento de variação patrimonial a descoberto a multa foi qualificada pois a Autoridade Lançadora compreendeu ser evidente a sonegação. Já no lançamento de depósitos bancários,

entende a Autoridade Lançadora que a consequência lógica é que seja dado o mesmo tratamento.

- O Contribuinte apresentou em 17.09.09 DIRPF - Retificadora para os exercícios 2005, 2006 e 2007. A Autoridade Lançadora desconsiderou as declarações retificadoras em razão da perda da espontaneidade, tendo em vista a ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 004 em 13.08.09.

O Termo de Verificação Fiscal não abordou as deduções indevidas: **(ii)** previdência oficial, **(iii)** despesas médicas e **(iv)** instrução, que foram relatadas diretamente no Auto de infração, nos seguintes termos:

- O Contribuinte não apresentou a comprovação de recolhimento para previdência oficial, bem como da despesa com instrução.
- O Contribuinte não apresentou comprovação das despesas médicas, limitando-se a indicar uma lista de lançamentos presentes nos extratos bancários que corresponderiam a despesas com plano de saúde. A Autoridade Lançadora compreendeu que a mera indicação não supria a falta de apresentação da documentação comprobatória por dois motivos:
  - Apesar de a principal área de atuação da Fundação Assefaz ser plano de saúde, não é a única. Ela possui diversos outros serviços que presta aos seus filiados. Assim sendo, não é possível afirmar que estes lançamentos nos extratos se refiram exclusivamente a despesas com plano de saúde; e
  - Não é possível se aferir pelo simples lançamento no extrato se os dependentes do plano de saúde da Assefaz também são do Contribuinte em sua DIRPF.

O Contribuinte foi cientificado do lançamento em 12.11.09 às fls. 506, apresentando, às fls. 651, Impugnação em 14.12.09 alegando, resumidamente, o que se segue:

- Em relação à variação patrimonial a descoberto, aduz que a fiscalização a presumiu em função de integralização de capital social na empresa Organikos Agropecuária LTDA, no valor de R\$ 85.000,00. Argumenta que o demonstrativo utilizado é carente de dados ou elementos materiais suficientes, devendo ser desconsiderado, suscitando, inclusive, não corresponder ao "modelo" recomendado pela RFB". Acrescenta que a fiscalização *deixou de considerar o efeito cascata ou bitributação ou tributação em duplicidade no referido demonstrativo, considerando apenas a movimentação financeira supostamente não comprovada e deixando os valores correspondentes às glosas por falta de comprovação, as despesas médicas e despesas de instrução, bem como o valor da pensão alimentícia paga a Sra. Helena Rodrigues Ferreira.* Neste contexto refaz o demonstrativo, apontando não constatar variação patrimonial a descoberto no período de 2004. Pondera que o lançamento deste item foi baseado exclusivamente na movimentação financeira, não levando em conta particularidades e a disponibilidade financeira do Contribuinte, matéria que ilustra com jurisprudência administrativa.
- Ainda acerca da apuração de variação patrimonial a descoberto, argumenta que apuração não foi baseada em fatos concretos, mas presumidos (cláusula do contrato social de constituição da empresa Organikos Agropecuária LTDA, que previa a integralização em moeda corrente naquele ato). Alega que, para adequar os atos constitutivos com os fatos contábeis, existe a quarta alteração do contrato social, datada de 09/12/2008, arquivada na Junta Comercial do Estado do Paraná em 27/11/2009, demora que atribui aos arquivamentos das alterações anteriores. Esclarece que a integralização ocorreu parcialmente em razão da aquisição de uma propriedade rural, no valor de R\$ 79.000,00. Aduz que, com essa operação, não foi necessária a integralização na data prevista no contrato social e nem a realização de empréstimos; que, portanto, a integralização ocorreu de acordo com a necessidade de recursos para satisfazer as **finanças da empresa, de acordo com a contabilidade, referente aos anos de 2004 a 2007, da qual**

diz apresentar cópias dos livros diário e razão registrados na Junta Comercial. Considerando o exposto, diz não apurar variação patrimonial a descoberto, conforme demonstrativos, nos quais esclarece; que não é justa a apuração de variação patrimonial a partir da movimentação financeira, argumentando que muitos dos dispêndios do extrato bancário são de responsabilidade de terceiros, "tendo em vista o trânsito de numerários objeto de mútuo entre as empresas familiares e do próprio e que não deveriam constar como aplicações os valores mensais pagos a título de pensão alimentícia, pelo fato de "muitos dos valores" terem sido pagos com cheques, doc. ou transferências, o que, todavia, diz não ser necessário no novo demonstrativo.

- Defende, ainda, que houve a decadência em relação aos acréscimos patrimoniais do ano-calendário de 2003 e até outubro do ano-calendário de 2004, uma vez decorridos mais de cinco anos até o lançamento, efetuado em 12/11/2009, considerando ser o imposto de renda da pessoa física devido mensalmente.
- Acrescenta que as deduções tidas como indevidas, uma vez glosadas, não poderiam ser consideradas dispêndios.
- O Contribuinte aduz que não há depósito bancário acima de R\$ 12.000,00, portanto, se ultrapassou o limite anual de R\$ 80.000,00, os depósitos bancários inferiores à R\$ 12.000,00 não necessitam de comprovação. Em complemento argumenta que se está obrigado a apresentar comprovantes de origem dos recursos da movimentação bancária apenas do que exceder os R\$ 80.000,00, não seria justo ser tributado do total se não lograr êxito em justificar o excedente.
- De outra parte, aduz que o autuante não respeitou o disposto no art. 42, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996, uma vez que admite que muitos dos comprovantes apresentados provam a origem dos recursos dos depósitos bancários, faltando-lhes apenas a que título vieram das empresas.
- Questiona a consideração sobre o contrato "de gaveta", conceito que refuta ser aplicável ao mútuo existente entre o autuado e a empresa Royalty Contábeis S/C LTDA, que argúi ser legal, não conter vícios e não haver sido submetido ao Registro de Títulos e Documentos e ao reconhecimento de firma por se tratar de faculdade das partes, que não estão obrigadas a fazer algo senão em virtude de lei. Diz que o contrato contém as formalidades legais, seu cumprimento não é obstado por ter sido celebrado por membros da família, citando como comprovação, da contabilidade da empresa, a conta caixa, a conta razão em que houve o registro das operações de mútuo e parte do diário com os lançamentos contábeis.
- Descreve que a fiscalização considerou um depósito de R\$ 5.887,06 realizado em 28.08.06, em cheque que não foi compensado, depositado novamente em 04.09.06 devendo ser excluído do mês de agosto, inclui novos documentos. Em consequência argumenta que os valores não comprovados são irrisórios, inferiores a R\$ 80.000,00 por período-base.
- Quanto às deduções da base de cálculo reputadas indevidas, suscita a decadência dos períodos até o mês de outubro de 2004, além do cômputo em duplicidade, um pela glosa por falta de comprovação, outro pela inclusão dos valores dos cheques ou débitos na apuração da variação patrimonial a descoberto, o que exemplifica com os valores do plano de saúde, debitados na conta do Banco do Brasil.
- Faz demonstrativo dos valores de contribuição à previdência social constantes dos informes de rendimentos comprovados, em quase sua totalidade, pelo informe de rendimentos fornecidos pelo Ministério da Fazenda, esclarecendo que pretende juntar aos autos a comprovação da diferença relativa ao ano-calendário 2005, tão logo a localize.
- Indica os valores pagos a título de plano de saúde, debitados mensalmente conforme extratos bancários, ressaltando que os dependentes Gersino Perin Ribeiro, Carolina Perin Ribeiro e

Elvira Rosa de Lima não foram contestados pela fiscalização e as demais pessoas beneficiárias do plano de saúde (Rafael de Souza Ribeiro, Gustavo de Souza Ribeiro e Elena Rodrigues Ferreira) recebem "pensão alimentícia por força de decisão judicial acumulado com o plano de saúde". Quanto ao plano de saúde defende também o direito de deduzir a parcela paga a título de contribuição mensal, porquanto seja condição necessária à sua adesão.

- Descreve que a declaração do ano-calendário 2005 foi retificada em 17.09.09, alterando as despesas médicas de R\$ 13.721,21 para R\$ 13.481,21. Quanto a pagamentos de honorários médicos, aventa parte dos recibos observando que os demais serão anexados assim que localizados.
- Em relação às despesas com instrução, faz demonstrativos dos valores que aventa comprovar;
- Discorre acerca da decadência, que alega haver alcançado os fatos geradores ocorridos até outubro de 2004, fundamentando-se no art. 150, § 4º do CTN, e citando jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Defende que se trata de matéria de lei complementar e que houve antecipação de tributo com a retenção na fonte, transcrevendo jurisprudência do STJ e doutrina.
- Quanto à multa qualificada, refuta estarem presentes os pressupostos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, porquanto não comprovada a prática de conduta dolosa.
- Ilustra a alegação com jurisprudência administrativa, destacando também julgado no sentido de ser inadmissível a qualificação da multa em lançamento por presunção de receita a partir da falta e comprovação de origem de recursos depositados em conta bancária.

A 4ª Turma da DRJ/CTA através do acórdão 06-25.89902.43.103 julgou procedente em parte a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

- Não haver operado a decadência uma vez não ser aplicável o art. 150, § 4º do CTN, mas sim o art. 173, I do CTN, tendo em vista que a omissão e inexistência por parte do contribuinte no exercício da atividade prevista no art. 150 do CTN ensejam o lançamento de ofício. A inaplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN foi reforçada pela ressalva contida no referido dispositivo legal, caracterização de dolo, fraude ou simulação, apontado no Termo de Verificação Fiscal.
- Rejeitou as declarações retificadoras do Contribuinte por terem sido apresentadas no curso da ação fiscal.
- No caso concreto discutido, quanto às planilhas utilizadas pela fiscalização, não se constatou, no plano teórico, suposta irregularidade no que concerne ao "modelo" que a Receita Federal recomendaria utilizar. Aduz que na realidade, a fiscalização não está submetida a um padrão formal de planilha de apuração, tendo a prerrogativa de adotar a formatação que se fizer necessária, sobretudo para contemplar as peculiaridades existentes em cada caso.
- Não constatou a alegada carência de elementos materiais, ressaltando que todos os valores que compõem os demonstrativos que sintetizam a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, às fls. 507/516, encontram-se detalhados às fls. 517/644, além de estarem descritos às fls. 498/501, o que permitiu ao Contribuinte a perfeita identificação dos dados em questão, para a formulação de sua defesa. Logo, caberia ao Contribuinte, nesse contexto, apontar expressa e especificamente os pontos de sua divergência, não lhe assistindo, em contrapartida, o direito de pretender modificar o crédito tributário com base em mera crítica à metodologia empregada. Nesse sentido, simples alegações de incorreções, vazias de conteúdo material, meramente suscitadas em tese, não são suficientes para modificar o lançamento, que se encontra fundamentado nos dados concretos que fiscalização constatou, identificou e detalhou.

- Quanto a suscitada a falta de consideração do "efeito cascata", bitributação ou tributação em duplicidade, referente às glosas de deduções e à pensão alimentícia que teria pago mensalmente é equivocada a tese de que as deduções glosadas deveriam ser extraídas do fluxo mensal, como se fossem origens de recursos, permitindo suposta acumulação mês a mês para justificar acréscimo patrimonial. A glosa fiscal, por si só, não corresponde a uma negativa de existência de dispêndio, a ponto de ocasionar, por decorrência, a imediata exclusão do fluxo mensal.
- Já quanto ao valor mensal de pensão alimentícia não se reconheceu a duplicidade dos lançamentos uma vez que os referidos pagamentos não se encontram evidenciados nos "Dispêndios Presentes nos Extratos Bancários" ou nos "Dispêndios Consumidos via Cheques, DOCs, TEDs e Transferências", mormente quando se coteja a movimentação financeira com os "recibos" apresentados à fiscalização.
- Não há razão para que seja discutida a percepção de rendimentos de aluguel a partir do ano de 2005, a pretensão de exclusão de cheque no mês de janeiro de 2005 e recebimento de empréstimo em fevereiro de 2005, uma vez que o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto só foi apurado para o mês de outubro de 2004, sendo irrelevante a discussão do tema para os referidos questionamentos.
- Não reconheceu a alegação de que a integralização do capital social no valor de R\$ 85.000,00 teria ocorrido de forma parcial, tomando por base os seguintes fatos: o contrato social apontava que a integralização seria em moeda corrente; a alteração do contrato social que teria retificado o capital social teria ocorrido após a ciência do auto de infração; os livros diário e razão que contiam o registro da operação na pessoa jurídica também só foram levados a registro após a ciência do auto de infração e foi observado que o saldo em caixa constante da DIPJ da Organikos Agropecuária LTDA em 31.12.04 era de 96.029,00, compatível com a integralização do capital.
- Afastou o argumento de que o Contribuinte teria comprovado a origem de determinados depósitos, pois a comprovação da origem aludida pela norma legal, obrigação do contribuinte beneficiário, não é satisfeita, por exemplo pela simples indicação da fonte pagadora do crédito, mas pela identificação da natureza jurídica dessa origem de recursos, acompanhada da documentação indispensável a ela inerente, que a descaracterize como sendo uma aquisição de disponibilidade econômica na acepção que a lei elegera como fato gerador do imposto de renda.
- Não acolheu a alegação de que os depósitos provinham de mútuos realizados com pessoas jurídicas, pois: não há contrato de mútuo com a empresa Republik Agropecuária LTDA, o contrato de mútuo com a Royalti Contábeis S/C LTDA por ser um "contrato de gaveta" não produz efeitos a terceiros enquanto não levado à registro (art. 221 do CC), sem outros elementos de prova a contabilidade Royalti Contábeis S/C LTDA não merece credibilidade em função da relação íntima e pessoal do Contribuinte com a referida pessoa jurídica, bem como os registros contábeis não condizem com as DIPJs dos anos em questão, que foram retificadas após o início do procedimento fiscal, segundo a contabilidade da Royalty os valores dos mútuos são muito superiores aos dividendos e os pró-labores, sendo compatíveis com a própria receita da pessoa jurídica.
- Reconheceu parte dos valores de previdência oficial que haviam sido glosados, uma vez que o Contribuinte logrou êxito em comprová-los.
- Reconheceu parte dos valores atribuídos como despesa médica. Quanto aos valores a título de plano de saúde, observou que o fato de o usufruto do plano de saúde estar condicionado à adesão à Fundação Assefaz não transforma as mensalidades associativas em despesas médicas, onde somente a parcela referente ao plano de saúde comporta dedução. Logo, reconheceu **somente os valores referentes ao plano de saúde do próprio Contribuinte, dos dependentes e da**

alimentanda Helena, não logrando êxito em comprovar a condição de alimentos relativos à Rafael e Gustavo.

- Reconheceu em parte as despesas com instrução.
- Não reconheceu o efeito confiscatório da multa qualificada de 150%, uma vez que tal análise usurpava atribuição exclusiva do Judiciário em apreciar a constitucionalidade da norma que instituiu a multa qualificada de 150%.
- Manteve a multa qualificada, pois verificou a existência de sonegação e fraude, uma vez que foi evidenciada a existência sistemática e reiterada de gastos superiores à receita, omissão sistemática e expressiva de rendimentos, os mútuos não comprovados foram utilizados para acobertar a percepção dos rendimentos tributáveis.

O Contribuinte foi notificado da decisão em 13.04.10 às fls. 1.463 tendo apresentando às fls. 1.466 Recurso Voluntário recebido em 13.05.10 aduzindo:

- Nulidade da autuação por desrespeito aos princípio da impessoalidade, uma vez que sua escolha pela fiscalização fiscal decorreu da instauração de Processo Administrativo Disciplinar, o qual está eivado de erros insanáveis.
- Nulidade do Processo Administrativo Disciplinar visto que o mesmo está baseado unicamente em informações protegidas por sigilo bancário e fiscal – prova ilícita. A Receita Federal do Brasil, em vista da sua atividade fiscalizatória tem acesso a dados protegidos por sigilo fiscal e bancário em função da LC 105/01, o que não se confunde com a sua atuação disciplinar como órgão público, quando analisa situações de seus servidores. Apresenta jurisprudência do TRF 4ª Região sobre o tema.
- Defende, ainda, que houve a decadência em relação aos acréscimos patrimoniais do período de 2003 a outubro de 2004, com base nos mesmos fundamentos da Impugnação. Acrescenta não ser aplicável o enquadramento no art. 173, I do CTN, pois as infrações não poderiam ser caracterizadas como dolosas, fraudulentas ou simuladas visto que o auditor fiscal teve acesso a todas as informações necessárias para realizar seu trabalho.
- O auto de infração foi omissivo na descrição dos fatos e na vinculação dos procedimentos do Contribuinte aos artigos que ensejaram a qualificação da multa, descrição e vinculação realizada apenas por ocasião do julgamento 4ª Turma da DRJ/CTA. Logo, tal vinculação importou em mudança de critério jurídico quanto à qualificação da multa. Apontando que a aplicação da multa qualificada objetivou apenas burlar o prazo decadencial, prática constante na Receita Federal.
- Solicita divergência e perícia com o objetivo de esclarecer a respeito de cálculos nas planilhas que apontam variação patrimonial a descoberto e os registros contábeis das empresas com as quais o Contribuinte mantinha contrato de mútuo ou contas correntes devedoras ou credoras, bem como a integralização de capital.
- Reproduz todos os demais argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

## **I. Das Preliminares**

### I.1. Seleção de Contribuinte - Nulidade

Em preliminar o Contribuinte aduz vício no seu processo de seleção pela Receita Federal para fins de fiscalização, uma vez que não teria respeitado os princípios da impessoalidade e da imparcialidade, pois o presente procedimento fiscal teria sido instaurado por causa de Processo Administrativo Disciplinar aberto contra ele.

O Contribuinte faz a ilação de que seu processo de escolha ocorreu por motivos de interesses pessoais e escusos, vinculados a um interesse de punição pessoal e direcionado, manejado como uma arma voltada a lhe prejudicar.

Todavia, o Contribuinte não juntou aos autos provas bastante para comprovar o ora alegado.

Ademais, todo o cidadão é passível de ser escolhido para uma auditoria, fiscal, tal processo de escolha não se caracteriza de forma alguma em perseguição, pelo contrário o processo de fiscalização visa o atendimento ao interesse público.

Logo, improcedente alegação de nulidade do lançamento sob o argumento de não observância do princípio da impessoalidade e imparcialidade pela simples escolha de um contribuinte a ser auditado.

Quanto à nulidade do lançamento decorrente do fato de o Contribuinte ter sido escolhido para auditoria fiscal em face de constar em processo administrativo disciplinar também carece de matéria probatória.

Inicialmente o Contribuinte não comprovou que a sua escolha decorreu do processo administrativo disciplinar. De qualquer modo, ainda que o Contribuinte o tivesse comprovado, ressalta-se como corolário para aplicação da teoria dos frutos da árvore envenenada a declaração de nulidade do ato inicial, somente então a contaminação atingirá todos os demais atos subsequentes, que dele dependam.

O Contribuinte não juntou aos autos do presente procedimento administrativo fiscal a declaração de nulidade do processo administrativo disciplinar. Nesta senda, não se reconhece a preliminar de nulidade referente a seleção do Contribuinte por ausência de comprovação do desvio de finalidade e da nulidade do ato em comento.

### I.2. Quebra do Sigilo Bancário - Nulidade

O Contribuinte também aponta nulidade do Processo Administrativo Fiscal sob o argumento que a Receita Federal do Brasil não poderia no âmbito do Processo Administrativo Disciplinar proceder a quebra do sigilo e bancário de seus servidores, pois sua atuação sob o poder disciplinar não lhe concede esta possibilidade que somente possui na sua atuação administrativa tributária fiscalizatória.

Assim, pleiteia a nulidade da parcela do lançamento tributário que se baseou nos seus dados bancários. Isso porque alega que como os dados bancários foram obtidos de forma ilícita (no âmbito do Processo Administrativo Disciplinar), o lançamento baseado nesses dados deve ser nulo, pois obtido por prova ilícita.

No âmbito do Procedimento Administrativo Fiscal não cabe análise acerca da licitude da obtenção de dados bancários pela Receita Federal do Brasil em sede de Processo Administrativo Disciplinar.

Desta feita, diante da impossibilidade de apreciação dessa matéria em sede de Processo Administrativo Fiscal o pedido não é conhecido.

### I.3. Decadência

Inicialmente não procede a alegação do Contribuinte de que o fato gerador do Imposto de Renda seria mensal em razão das antecipações mensais as quais está jungido.

A partir de 1º de janeiro de 1989, em virtude das alterações provocadas pela Lei nº 7.713/88, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos:

“Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.”

Contudo, o art. 2º da Lei nº 8.134/90, introduziu a necessidade do ajuste anual:

“Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

O ajuste de que trata o mencionado art. 11 refere-se à apuração anual do imposto de renda na declaração de ajuste anual:

“Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção”

A análise conjunta dos dispositivos legais acima mencionados estabelece, portanto, que, não obstante seja o imposto de renda da pessoa física devido mensalmente, fica ele sujeito ao ajuste anual, no qual serão considerados, de forma global, todos os rendimentos tributáveis auferidos durante o ano-calendário, com exceção daqueles tributáveis exclusivamente na fonte e dos sujeitos à tributação definitiva.

É por essa razão que, com relação aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a doutrina e a jurisprudência dominantes costumam classificar o fato gerador do imposto de renda como sendo do tipo complexivo, isto é, formado de diversos elementos que se formam ao longo de um determinado período de tempo, compondo-se de diversos acontecimentos distintos que devem ser considerados em sua totalidade. Neste caso, tem prevalecido o entendimento de que o momento em que se completa o fato gerador é o termo final do ano

calendário, ou seja, o dia 31 de dezembro.

Neste diapasão para os anos-calendários 2003 e 2004 os fatos geradores do Imposto de Renda se aperfeiçoaram em 31.12.2003 e 31.12.2004, respectivamente. Logo não há divisão temporal para fatos pretérito a outubro de 2004 e fatos posteriores. No presente caso, todos os rendimentos tributáveis auferidos no ano-calendário de 2004 terão a mesma sorte.

Diante do exposto para o ano-calendário de 2004, uma vez que, o fato gerador só se aperfeiçoou em 31.12.04 o prazo para constituição do crédito tributário, com base no art. 150, § 4º do CTN, teria por termo o dia 31.12.09. Logo, não procede a alegação de decadência pretendida pelo Contribuinte para os fatos ocorridos no ano calendário de 2004, haja vista que o Contribuinte foi notificado do lançamento em 12.11.09.

Todavia, para o ano-calendário de 2003 uma vez que a aplicação do art. 150, § 4º do CTN acarretaria a decadência do crédito tributário, faz-se mister a delimitação do termo *a quo* do prazo decadencial aplicável ao caso em tela.

A 4ª Turma da DRJ/CTA aplicou o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN com base em dois fundamentos:

- Existência de inexatidão na confecção das declarações de ajuste anual o que acarretou um lançamento de ofício na forma do art. 149, V do CTN, o qual está sujeito ao prazo decadência previsto no art. 173, I do CTN; e
- Constatação de dolo, fraude ou simulação no lançamento relativo às omissões de rendimentos, conforme Termo de Verificação Fiscal, o afastaria o art. 150, §4º do CTN conforme ressalva contida no próprio dispositivo legal.

Quanto ao segundo fundamento a 4ª Turma da DRJ/CTA verificou a existência de sonegação e fraude uma vez que foi evidenciada a existência sistemática e reiterada de gastos superiores à receita, omissão sistemática e expressiva de rendimentos, onde os mútuos não comprovados foram utilizados para acobertar a percepção dos rendimentos tributários.

Já a Autoridade Lançadora, no Termo de Verificação Fiscal compreendeu haver sonegação relatando a existência de dolo, fraude ou simulação ao aplicar a qualificação da multa na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, reportando-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, aduzindo que além dos valores de omissão de rendimentos serem expressivos ele é bem distribuído ao longo do período fiscalizado sendo capaz de cobrir praticamente toda variação patrimonial a descoberto concluindo que *“se em um lançamento de variação patrimonial a descoberto é evidente a qualificação da multa, pela sonegação, no lançamento de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada que serviram para cobrir esta variação patrimonial a descoberto a consequência lógica é que o tratamento seja o mesmo.”*

A Autoridade Lançadora não descreveu como os atos praticados pelo Contribuinte contribuíram para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador.

A Autoridade Fiscal com base simplesmente na constatação da variação patrimonial a descoberto compreendeu haver sonegação, seguindo o mesmo raciocínio para a

omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, isto é, compreendeu que a existência dos débitos fiscais por si só configuram uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador (sonegação fiscal - art. 71 da Lei. 4.502/64).

A 4ª Turma da DRJ/CTA acompanhou o Termo de Verificação Fiscal ao apontar que o lapso temporal e a mera existência da própria omissão de rendimentos decorrente de depósitos não comprovados que foram utilizados para cobrir o a variação patrimonial a descoberto são condutas bastantes e suficiente para subsunção nos artigos 71, 72 e 73 da lei. Nº 4.502/64.

No presente ponto discorda-se das Autoridades Fiscais uma vez que a constatação do acréscimo patrimonial descoberto e da omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada não configuram por si só dolo, fraude ou simulação.

O não recolhimento do tributo não configura a sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64, sem que para tanto haja uma conduta dolosa do contribuinte tendente a impedir o conhecimento para parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

No mesmo sentido, o simples lapso temporal no qual o Contribuinte se enquadrou nas condutas acima (janeiro de 2003 à dezembro de 2006) não fundamenta o dolo o fraude ou a simulação, uma vez que tais infrações estão relacionadas a uma determinada conduta ilegal praticada pelo contribuinte, e não ao lapso temporal pelo qual o tributo não é recolhido. Ou seja, não é o lapso temporal pelo qual o contribuinte não recolhe o tributo que irá enquadrar sua conduta como dolosa, simulada ou fraudulenta, mas a própria conduta pela qual o contribuinte tenha se valido de forma dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela Autoridade Fazendária.

A 4ª Turma da DRJ/CTA exemplificou ainda outras condutas pelas quais estaria caracterizado o dolo fraude e a simulação, como: (i) tentativa do Contribuinte de não evidenciar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado em outubro de 2004 decorrente da integralização do capital da sociedade Organikos Abropecuária LTDA e (ii) comprovação dos supostos recebimentos alegados para justificar os depósitos bancários pretensamente imputados a empréstimos de pessoas jurídicas intimamente relacionadas ao Contribuinte.

Faz-se mister para análise a seguir observar que o período decadencial em foco é o ano-calendário de 2003 - exercício 2004, portanto, a tentativa do Contribuinte de não evidenciar o acréscimo patrimonial a descoberto na integralização do capital ocorrida em outubro de 2004, não afeta o crédito tributário do ano-calendário de 2003.

Na DIRPF/2004 não consta qualquer obtenção de empréstimo de pessoa jurídica, somente nas DIRPFs dos exercícios seguintes foram declarados os referidos empréstimos. Uma vez que os créditos tributários de cada exercício são independentes as possíveis irregularidades ou ilegalidades dos exercícios seguintes não contaminam o crédito tributário declarado para o exercício de 2004.

Nesta senda, para o ano-calendário de 2003 não se verifica a existência de sonegação tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64, e por consequência o não enquadramento na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, norma de conexão para o art. 173, I do CTN.

Quanto à aplicação do art. 173, I do CTN com fundamento no lançamento de ofício na forma do art. 149, V do CTN em decorrência de inexactidão na confecção das declarações de ajuste anual também compreendemos não ser aplicável pois vai de encontro ao REsp. nº 973.733/SC proferido pelo STJ sob o regime do art. 543C do CPC.

A teor do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 973.733/SC, sujeito ao regime do art. 543C do Código de Processo Civil, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de 05 (cinco) anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Hipótese verificada no presente caso, uma vez que houve recolhimento de imposto de renda no ano-calendário de 2003. Neste esteio, a constituição do crédito tributário decorrente de inexactidão da DIRPF 2004 deve observar o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN.

A apuração do acréscimo patrimonial a descoberto é efetuada com base no fluxo de caixa mensal, porém o fato gerador do IRPF se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano.

Diante do exposto, tendo vista que o Contribuinte foi notificado da constituição do crédito tributário referente ao ano-calendário 2003 - exercício 2004 em 12.11.09, o referido crédito encontra-se coberto pela decadência, pois o prazo para a autoridade fiscal constituir o crédito tributário na forma do art. 150, § 4º do CTN teve por termo o dia 31.12.08.

Em prol da clareza, observa-se que a decadência também abrange a impossibilidade da glosa das despesas médicas e com educação para o ano calendário 2003 - exercício 2004.

#### I.4. Solicitação Diligência e Perícia

O Contribuinte aduz a carência de dados ou elementos materiais do demonstrativo apresentado pela Autoridade Lançadora para apurar o acréscimo patrimonial a descoberto, deixando de apreciar o efeito em cascata ou a bitributação ou tributação em duplicidade do demonstrativo considerado, havendo considerado apenas a movimentação financeira supostamente não comprovada.

O referido ponto já foi alegado na Impugnação tendo a 4ª Turma da DRJ/CTA decidido pela inexistência de irregularidade no que concerne ao “modelo” que a Receita Federal recomendaria utilizar por meio do alegado sistema “papéis de trabalho”, bem como não verificou a alegada carência de elementos materiais uma vez que o acréscimo patrimonial a descoberto encontrava-se detalhado nos autos do processo administrativo fiscal.

Inconformado o Contribuinte solicita diligência e perícia com o objetivo de esclarecer a esta Corte a respeito do cálculo nas planilhas que apontam o acréscimo patrimonial a descoberto e os registros contábeis das empresas com o qual o Contribuinte mantinha contrato de mútuo ou contas correntes devedoras ou credoras, bem como integralização do capital.

Em que pese a inconformidade do Contribuinte, não se vislumbra a necessidade da referida diligência, uma vez que a decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/CTA foi de clareza hialina sobre o referido ponto não havendo controvérsia criada a não ser a inconformidade do Contribuinte quanto a decisão desfavorável proferida.

Corroborar-se com o entendimento proferido pela 4ª Turma da DRJ/CTA, em não se constatar, no plano teórico, suposta irregularidade no que concerne ao "modelo" que a Receita Federal recomendaria utilizar por meio do alegado sistema "papéis de trabalho". Na realidade, a fiscalização não está submetida a um padrão formal de planilha de apuração, tendo a prerrogativa de adotar a formatação que se fizer necessária, sobretudo para contemplar as peculiaridades existentes em cada caso.

Também não se constata alegada carência de elementos materiais, devendo-se ressaltar que todos os valores que compõem os demonstrativos que sintetizam a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto às fls. 507/516, encontram-se detalhados às fls. 517/644, além de estarem descritos às fls. 498/501, o que permitiu ao Contribuinte a perfeita identificação dos dados em questão, para a formulação de sua defesa.

## **II. No Mérito**

### II.1. Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Verifica-se que o Contribuinte, por meio das planilhas de fls.1.491/1.493, efetivamente indica discordância, em primeira abordagem, apenas em relação à falta de consideração, na apuração de variação patrimonial, das deduções consideradas indevidas (previdência oficial, despesas médicas e despesas com instrução) e do cômputo, em duplicidade, da pensão alimentícia que aventa já ter composto a apuração no item relativo a cheques, DOCs, TEDs ou transferências bancárias.

Em outro item do Recurso Voluntário sintetizado nas planilhas de fls. 1.499/1.501, questiona a consideração de dispêndio de R\$ 85.000,00 no mês de outubro de 2004, relacionada à integralização de capital na empresa Organikos Agropecuária LTDA.

O Contribuinte ao se insurgir da variação patrimonial a descoberto decorrente da integralização do capital social da sociedade Organikos Agropecuária LTDA, no valor de R\$ 85.000,00 no mês de outubro de 2004 argumenta que o referido capital social foi integralizado de acordo com a contabilidade da referida empresa, ou seja, de forma parcelada entre 2004 a 2006 conforme demonstrativo de fls. 1.494/1.496 e não na assinatura do contrato social conforma apurado no TVF.

Pelo demonstrativo elaborado pelo Contribuinte às fls. 1.494 a primeira parcela a ser integralizada ocorreu apenas em 09.11.04, no valor de R\$ 9.366,00, não havendo despesa no mês de outubro de 2004, fato que não acarretaria a variação patrimonial a descoberto lançada no Auto de Infração.

Em que pese a argumentação do Contribuinte, a 4ª Turma da DRJ/CTA foi minuciosa ao concluir pela falta de confiabilidade das informações que o Contribuinte inseria em suas Declarações de Ajuste Anual e principalmente nas informações contidas na contabilidade que pretendeu utilizar para contrapor ao lançamento, nos seguintes termos:

“Aduz o impugnante que a integralização teria sido realizada *"durante os anos-calendário de 2004 a 2006"*, conforme demonstrativos de fl. 616, que, no entanto, indicam valores que teriam sido aplicados apenas em 2004 e 2005. O interessado alega que a aplicação de recursos na empresa totalizou o valor de R\$ 94.463,01, além de outros que já teriam sido computados no fluxo de variação patrimonial.

De plano, há que se ressaltar que a divergência de valores (R\$ 85.000,00 x R\$ 94.463,01), diferentemente do que pretende fazer crer o impugnante, não favorece sua tese, uma vez que apenas demonstra haver incongruência entre o fato alegado e os que intenta comprovar. É óbvio que a pessoa física jamais proveria a pessoa jurídica com recursos superiores aos subscritos.

Alega o impugnante que promoveu a quarta alteração do contrato social, às fls. 667/668, em 09/12/2008, arquivada na Junta Comercial em 27/11/2009, para adequar os atos constitutivos ao "fatos contáveis". Referida alteração, todavia, porquanto de natureza meramente descritiva, não tem força de prova material dos fatos alegados. Sob o aspecto formal, também não é oponível ao lançamento, uma vez que a suposta retificação apenas foi registrada na Junta Comercial em 27/11/2009 (fl. 668), após a ciência do auto de infração, que ocorreu em 12/11/2009 (fl. 436).

Inclusive, a pretensa alteração, passados mais de cinco anos após o ato consubstanciado no contrato social e, coincidentemente, apenas por ocasião da lavratura do auto de infração, afigura-se mera tentativa de modificar a aparência dos fatos tão-somente para contestar o lançamento, como revela a peculiar redação empregada, que pretende fazer crer que o contrato social, no tocante à integralização de capital, não passara de mera "ficção", tangendo a improvável tese de "desnecessidade", sob a justificativa de adequação aos fatos registrados na contabilidade:

*"(...) Os sócios levando em conta o fato de que não foi necessária a integralização do capital social como previa a cláusula quinta do contrato social, onde constou que o capital social inicial de R\$ 100.000, 00 (cem mil reais) teria sido inte alizado em moeda corrente do país, naquela data 26/11/2004, conforme registro na Junta Comercial do Estado do Paraná, sob nº 41205344945, retificam a referida cláusula de acordo com os fatos registrados em sua escrita contábil, onde o capital social foi integralizado em parcelas de acordo com o fluxo de caixa necessário para cumprir com as obrigações da sociedade; "* (Grifou-se)

Assim, além de inábil, como descrito, referido documento atenta contra a razoabilidade, não merecendo fé.

Já a escritura de fls. 670/672 é relativa à compra de terreno rural por HELIO MICHALSKI e pela pessoa jurídica ORGANIKOS AGROPECUÁRIA LTDA, operação na qual o autuado, ressalvada a condição de procurador da pessoa jurídica, ocasião em que se qualificou como "contador", não consta como parte do negócio. A escritura, nesse contexto, não só não comprova a alegação do autuado, de que teria assumido e adimplido a dívida relativa à aquisição do imóvel em nome da pessoa jurídica, como também não estabelece conexão ou vínculo dessa operação com a sua integralização de capital.

É de se ressaltar, nesse aspecto, que o impugnante não apresenta documento algum que demonstre ou dê indícios de que houve, de sua parte, suposta assunção da dívida da empresa ORGANIKOS perante terceiros, muito menos como condição de integralização de capital. É evidente que uma operação dessa natureza, mormente por envolver direito de terceiros (os demais sócios, o comprador em condomínio, os vendedores e os credores hipotecários do imóvel), caso verdadeira, encontrar-se-ia devidamente documentada, sobretudo quando se constata que todas as notas promissórias que se refeririam à compra imobiliária foram emitidas exclusivamente por HELIO FRANCO MICHALSKI, às fls. 773/776 e 782, em nome do qual também foi passado o recibo do pagamento da "entrada" (fl. 777).

Quanto à suposta contabilização dos fatos, o impugnante apresenta os documentos de fls. 676/771, que consubstanciarão os livros diário e razão da pessoa jurídica. No entanto, referidos documentos, da mesma forma como ocorre em relação à alteração contratual antes analisada, tem natureza meramente descritiva, não comprovando a materialidade dos fatos alegados, além de os livros diário haverem sido levados a registro apenas após a atuação, em dezembro de 2009, como consta às fls. 702, 718, 736 e 754, que indicam, ainda, que o livro diário de 2004 (nº 1) não havia sido antes registrado e os demais (nºs 5 a 7) substituíram os que antes haviam sido elaborados e registrados (nos 2 a 4). Ou seja, o livro diário de 2004 (nº 1), que não fora antes registrado, pode ter sido elaborado a qualquer tempo, com as informações que fossem convenientes ao interessado; seu registro apenas em - -2009, -após- atuação, denota a tentativa de produzir documentos exclusivamente para serem contrapostos ao lançamento; já os livros diário de 2005 a 2007 (nºs 5 a 7), não obstante as datas neles consignadas, indiscutivelmente não são aqueles que antes (nºs 2 a 4) expressariam a contabilidade da pessoa jurídica, tendo sido, supostamente, refeitos por "incoreções contábeis", o que conduz à conclusão, também, de que poderiam ter sido elaborados a qualquer tempo, com as pretensas informações que laborariam a favor das teses de impugnação. Como antes relatado, deve ser destacado, também, que o contribuinte, ainda que intimado a respeito dos fatos relacionados à integralização que agora pretende modificar, não forneceu tais documentos à fiscalização, mesmo porque os levou a registro após a constituição do crédito tributário.

Quanto ao conteúdo material da contabilidade que o próprio contribuinte traz ao litígio, há que se salientar que, nos sistemas informatizados da Receita Federal, consta que a pessoa jurídica ORGANIKOS AGROPECUÁRIA LTDA, CNPJ 07.055.950/0001-62, entregou, anualmente, Declarações de Informações Econômico-Fiscais — DIPJ indicando saldos em caixa/bancos nos inícios e finais dos anos em valores diversos daqueles que a suposta contabilidade agora pretende demonstrar. Comparativamente, os saldos em caixa/bancos, em 31/12/2004, 31/12/2005 e 31/12/2006, são os seguintes, respectivamente: R\$ 96.029,00 (na DIPJ, à fl. 1371-superior) x R\$ 9.797,38 (na contabilidade, às fls. 677 e 708); R\$ 72.506,00 (DIPJ, à fl. 1371-centro) x R\$ 95,72 (fl. 683); e R\$ 63.720,00 (DIPJ, à fl. 1371- inferior) x R\$ 3.768,72 (fls. 689 e 745). Ressalte-se, inclusive, que o saldo em caixa de R\$ 96.029,00 em 31/12/2004, constante da DIPJ 2005 (ano-calendário 2004), é compatível com a integralização de capital, em espécie, de R\$ 100.000,00, que consta do contrato social, de outubro de 2004 (fl. 30).

Cabe lembrar que a suposta alteração contratual registrada após a ciência do auto de infração foi pretensamente baseada nos *'fatos registrados em sua escrita contábil'*, que veio a ser registrada apenas após o lançamento, inclusive com a substituição dos documentos que antes haviam sido protocolizados na Junta Comercial, o que demonstra o aparente propósito de concatenar duas fontes de informação que, na realidade, não encontram lastro em prova concreta, porquanto de natureza meramente descritiva. Ou seja, a alteração de contrato social descreve uma retificação baseada em fatos que a contabilidade também se limita a descrever, sem que nenhuma delas comprove efetivamente a materialidade das alegações de impugnação.

Outro elemento de prova contrário à tese do impugnante é a sua própria declaração de ajuste anual, que no ano-calendário 2004, à fl. 08, já registrava a integralização de R\$ 125.000,00 na empresa ORGANIKOS, sem ressalvas, apesar de o contrato social indicar que a participação do contribuinte e seus dependentes seria de R\$ 85.000,00. Ainda que haja o registro de R\$ 100.000,00 de "Dívida e Ônus Reais" em relação à empresa, à fl. 09, o contribuinte aparentemente se valeu da descrição inespecífica de "C/C ORGANIKOS AGROPECUÁRIA LTDA", para não evidenciar o acréscimo patrimonial a descoberto, uma vez que em momento algum alega ônus dessa natureza perante a pessoa jurídica, que também não é confirmada pela suposta contabilidade apresentada juntamente com a impugnação, que indicaria o valor de R\$ 56.268,00 (fls. 677 e 708).

Em verdade, as declarações da pessoa física também evidenciam outras inconsistências em relação aos fatos e à contabilidade alegada na impugnação: para o ano-calendário 2005, o contribuinte, estranhamente, reduziu o valor declarado de sua participação e dos dependentes para R\$ 110.000,00 (R\$ 100.000,00 + R\$ 10.000,00), tanto no início como no final do ano (fl. 13), o que, de qualquer modo, continuou a não corresponder ao contrato social (R\$ 85.000,00), além de provocar uma incompatibilidade com a valoração dos bens listados no

final do ano anterior (R\$ 733.141,79 x R\$ 718.141,79, às fls. 08 e 13); também para esse ano de 2005, sua posição, em relação à pessoa jurídica ORGANIKOS, de "devedor" de R\$ 100.000,00 no início do ano (dívida e ônus, à fl. 13), passou a ser de "credor" de R\$ 125.000,00 no final (bens e direitos, item 15, à fl. 13), sendo que a contabilidade alegada não condiz com tal informação, à fl. 728, que indicaria que a pessoa jurídica teria "obrigações financeiras" de R\$ 11.294,67 em relação ao autuado; no ano-calendário 2006, o contribuinte declarou alteração na participação societária da ORGANIKOS de R\$ 100.000,00 para R\$ 297.350,00 (R\$ 287.350,00 + R\$ 10.000,00) (fl. 16), o que não corresponde à alteração contratual havida (fls. 33/36), segundo a qual o contribuinte e seus dependentes deteriam cotas equivalente a R\$ 175.000,00; também para esse ano, houve a declaração de que seria credor da pessoa jurídica (alteração de R\$ 125.000,00 para R\$ 65.000,00, à fl. 16), em valor diverso àquele que a contabilidade alegada indicaria (à fl. 746, consta que a pessoa jurídica teria "obrigações financeiras", em 31/12/2006, de R\$ 5.394,67 com o autuado).

A partir dessas incongruências, há que se concluir pela falta de confiabilidade das informações que o contribuinte inseria em suas declarações de ajuste anual e, sobretudo, pela falta de confiabilidade das informações contidas na contabilidade que o interessado pretende utilizar para se contrapor ao lançamento.”

Neste esteio, uma vez que a documentação apresentada pelo Contribuinte não apresenta credibilidade, pelas razões anteriormente expostas, a utilização da data da assinatura do contrato social para data da integralização do capital mantém-se mais adequada diante da cláusula quinta do contrato social que informa que o capital social é de R\$ 100.000,00 com quotas subscritas e **já integralizadas em moeda corrente do País pelos sócios:**

"CLÁUSULA QUINTA — CAPITAL SOCIAL: O capital social é de R\$ 100.000, 00 (cem mil reais) divididos em 1.000 (hum mil) quotas de capital no valor nominal de R\$ 10, 00 (dez reais) cada uma, subscrita e já integralizadas, em moeda corrente do País, pelos sócios e distribuídas da seguinte forma:

No que se refere ao questionamento expresso na planilha de fls. 1.505/1.511, há que se ressaltar que, uma vez que houve lançamento por acréscimo patrimonial a descoberto com referência apenas ao mês de outubro de 2004, não se encontra em questão, eventual discordância quanto a recursos ou dispêndios de anos posteriores, posto que irrelevantes na solução do litígio existente no presente processo.

Nesse sentido, em relação ao lançamento por acréscimo patrimonial a descoberto do ano de 2004, não há razão para que seja discutida, por exemplo, a percepção de rendimentos de aluguel a partir do ano de 2005 (fl. 1.511), a pretensão de exclusão de cheque no mês de janeiro de 2005 e recebimento de empréstimo em fevereiro de 2005 (fls. 1.512/1.513).

O Contribuinte aponta que não se pode considerar como dispêndio próprio valores que transitaram pela sua conta através de emissão de cheques, transferências que são de responsabilidades de terceiros. Aponta também que os recursos que transitaram pelas contas correntes não são todos recursos disponíveis, houve muitos saques e assim como recebimentos que necessariamente não passaram pelas contas correntes bancárias, pois o Contribuinte pessoa física não está obrigado a manter escrituração de toda a movimentação financeira.

No Recurso Voluntário consta demonstrativo (fls. 1.497/1.498) que contempla os valores tributados duplamente por terem sido considerados como dispêndios e não representam gastos, consumo ou dispêndios do Contribuinte, mas sim gastos de terceiros. Ao mesmo tempo, no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto não foi adicionado, ou

seja, foi deduzido dos recursos origens, valores considerados em duplicidade nos dispêndios no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

Conforme observou a 4ª Turma da DRJ/CTA: *“quanto às deduções reputadas como indevidas, deveria o impugnante comprovar ou demonstrar estar caracterizado que: (1º) os valores utilizados no pagamento foram, necessariamente, excluídos do total de recursos/origens ou incluídos como dispêndios/aplicações; e (2º) caso comprovada uma das condições do item anterior, que inexistiriam de fato”*.

O Contribuinte, ao invés de produzir a prova acima, elaborou demonstrativo próprio (fls. 1.497/1.498) sem referência ao demonstrativo elaborado pela Autoridade Fiscal de forma a demonstrar efetivamente onde os valores apontados no demonstrativo de fls. 1.497/1.498 estariam gerando duplicidade de dispêndios.

Ademais, o Contribuinte, a determinados valores, imputa serem despesas de terceiros, conforme demonstrativo de fls. 1.570 a 1.583. Todavia, o Contribuinte não produz prova neste sentido e nem argumenta porque estaria efetuando despesas de terceiros como sendo sua.

Ainda suscita o "efeito cascata" ou bitributação ou tributação em duplicidade, o procedimento adotado pelo Contribuinte, onde pretendeu reverter suposta inclusão das deduções como dispêndios no fluxo elaborado pela fiscalização, presumindo que as despesas alegadas lá se encontravam adicionadas, supostamente na movimentação bancária encontra-se equivocada. Isto porque a ilação de que as deduções glosadas deveriam ser extraídas do fluxo mensal, como se fossem origens de recursos, permitindo suposta acumulação mês a mês para justificar acréscimo patrimonial está equivocada.

A glosa fiscal, por si só, não corresponde a uma negativa de existência de dispêndio, a ponto de ocasionar, por decorrência, a imediata exclusão do fluxo mensal.

Conforme observado acima, o Contribuinte não produziu as provas necessárias para a verificação do possível "efeito cascata" conforme exigiu a DRJ/CTA: *“quanto às deduções reputadas como indevidas, deveria o impugnante comprovar ou demonstrar estar caracterizado que: (1º) os valores utilizados no pagamento foram, necessariamente, excluídos do total de recursos/origens ou incluídos como dispêndios/aplicações; e (2º) caso comprovada uma das condições do item anterior, que inexistiriam de fato”*.

A 4ª Turma da DRJ/CTA analisou pontualmente as deduções alegadas demonstrando não haver o "efeito cascata" ou bitributação ou tributação em duplicidade:

“a) a contribuição à previdência oficial teria sido descontada do salário, que foi computado pelo valor líquido no fluxo mensal; porém, ao contrário de comprovar a inexistência da contribuição discutida de R\$ 12.151,50, o interessado a confirma à fl. 1259, não havendo ajuste a ser efetuado no fluxo patrimonial;

b) as despesas médicas e as despesas com instrução não foram excluídas dos recursos/origens e nem adicionadas de forma apartada como dispêndios/aplicações; assim, caso estivessem incluídas nos dispêndios advindos da movimentação bancária, não se trataria de inexistência de dispêndio/aplicação, mas de mera indedutibilidade; por conseguinte, não há que se falar em ajuste no fluxo patrimonial em relação a tais despesas, independentemente do tratamento fiscal no que se refere à dedutibilidade

Já quanto ao valor mensal de pensão alimentícia (R\$ 1.800,00), a discussão é diversa, haja vista que foi, de fato, somado aos dispêndios (fls. 466/467).

Nesse contexto, a exclusão pretendida, quanto a esse item, demandaria a comprovação da alegação de que referidos valores estavam contidos em outro item dos dispêndios.

O impugnante limita-se a alegar que esclareceu à fiscalização que os cheques e transferências considerados como dispêndios conteriam os valores da pensão alimentícia. O simples "esclarecimento" porém, não é suficiente à comprovação do fato.

Constata-se, em contrapartida, que os pagamentos de pensão alimentícia, de R\$ 1.800,00 mensais, não se encontram evidenciados nos "Dispêndios Presentes nos Extratos Bancários", às fls. 508/528 ou nos "Dispêndios Consumidos via Cheques, DOCs, TEDs e Transferências", às fls. 582/584, mormente quando se coteja a movimentação financeira com os "recibos" apresentados à fiscalização, às fls. 381/386, não havendo, portanto, como se reconhecer a "duplicidade" aventada pelo impugnante."

Ainda, resta indevida a inclusão dos dispêndios consumidos, via cheques e DOC/TEDs, não identificados, como aplicações. Isso porque a fiscalização não logrou êxito em comprovar a natureza desses dispêndios (fls. 500). Confirma-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

*“O contribuinte, ao atender tal intimação, apresentou uma planilha desacompanhada de qualquer documentação comprobatória na qual coloca uma explicação sucinta para cada um dos lançamentos. Pode-se observar na lista das explicações que todas elas têm em comum o fato de que confirmam serem saídas de recursos do contribuinte para terceiros, pelas mais variadas razões. E em sendo saídas de recursos, dispêndios são.”*

Logo, tendo em vista que não houve a identificação da natureza dos dispêndios, há a aplicação da Súmula CARF nº 67, devendo tais dispêndios não serem considerados como aplicação para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

*Súmula CARF nº 67 – Em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto a partir de fluxo de caixa que confronta as 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.*

Desta feita, devem ser excluídos como dispêndios da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto o montante de **R\$ 239.649,31**, conforme detalhado a seguir:

Dispêndios via Cheques, DOCs, TEDs e Transferências							
Jan/2004	11.948,01	Jan/2005	16.924,22	Jan/2006	9.098,48	Jan/2007	4.504,35
Fev/2004	3.704,60	Fev/2005	6.284,17	Fev/2006	5.161,14	Fev/2007	4.941,18
Mar/2004	7.133,01	Mar/2005	9.666,05	Mar/2006	2.344,81	Mar/2007	1.785,14
Abr/2004	4.464,33	Abr/2005	4.677,47	Abr/2006	953,70	Abr/2007	1.500,00
Mai/2004	5.385,00	Mai/2005	4.876,79	Mai/2006	1.828,00	Mai/2007	100,00
Jun/2004	4.634,26	Jun/2005	8.399,00	Jun/2006	3.331,87	Jun/2007	1.760,00
Jul/2004	3.654,98	Jul/2005	7.110,22	Jul/2006	2.600,01	Jul/2007	6.771,63

Ago/2004	9.484,78	Ago/2005	5.310,00	Ago/2006	4.831,98	Ago/2007	50,00
Set/2004	8.155,77	Set/2005	2.811,00	Set/2006	2.547,77	Set/2007	1.746,00
Out/2004	9.307,60	Out/2005	2.480,00	Out/2006	3.228,70	Out/2007	1.876,50
Nov/2004	12.108,65	Nov/2005	1.020,00	Nov/2006	2.343,38	Nov/ 2007	935,88
Dez/2004	14.704,00	Dez/2005	3.474,70	Dez/2006	7.384,68	Dez/2007	305,50
<b>SUBTOTAL 1</b>	<b>94.684,99</b>	<b>SUBTOTAL 2</b>	<b>73.033,62</b>	<b>SUBTOTAL 3</b>	<b>45.654,52</b>	<b>SUBTOTAL 4</b>	<b>26.276,18</b>
<b>TOTAL (SUBTOTAL 1 + 2 + 3 + 4)</b>							<b>239.649,31</b>

Pelo exposto, exclui-se como aplicação do acréscimo patrimonial a descoberto o montante de R\$ **R\$ 239.649,31**.

## II.2. Depósitos Bancários de Origem Não Comprovadas

O Contribuinte aduz que não há depósito bancário acima de R\$ 12.000,00, portanto, se ultrapassou o limite anual de R\$ 80.000,00, os depósitos bancários inferiores à R\$ 12.000,00 não necessitam de comprovação. Em complemento argumenta que se o Contribuinte está obrigado a apresentar comprovantes de origem dos recursos da movimentação bancária apenas do que exceder os R\$ 80.000,00 anuais, não seria justo ser tributado do total se não lograr êxito em justificar o excedente.

Inicialmente cabe apontar que o Contribuinte está promovendo uma leitura equivocada do inciso II do parágrafo 3º do art. 42 da Lei nº. 9.430/96 c/c art. 4º da Lei nº. 9.481/97:

“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).

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.”

O inciso II susomencionado possui 02 (dois) limites, a saber: o primeiro limite são os valores **menores ou iguais** à R\$ 12.000,00 e o segundo limite é o somatório anual inferior a R\$ 80.000,00.

Depreende-se da redação do dispositivo legal que os depósitos com valores individuais inferiores à R\$ 12.000,00 não serão utilizados para determinação da receita omitida, salvo se ultrapassarem R\$ 80.000,00 ao ano. Fazendo uma leitura a *contrario sensu*, tem-se o seguinte:

- Valores de depósitos individuais, de origem não comprovada, superiores à R\$ 12.000,00 serão levados para determinação da receita omitida, independente do valor anual; e
- Os valores de depósitos individuais, de origem não comprovada, inferiores à R\$ 12.000,00 que ultrapassarem o limite anual de R\$ 80.000,00 00 serão levados para determinação da receita omitida.

Neste esteio, o Contribuinte, por ter ultrapassado o valor anual de R\$ 80.000,00, deve comprovar a origem de todos os depósitos, inclusive aqueles com valores inferiores à R\$ 12.000,00, sob pena de tais valores serem levados para determinação da receita omitida, conforme ocorrido no caso em concreto.

O segundo argumento de que somente o valor que superar o limite de R\$ 80.000,00 poderia ser levado à determinação da receita omitida não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio.

O inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº. 9.430/96 não objetiva trazer um limite de isenção para omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, mas sim criar um parâmetro razoável de movimentação financeira injustificada para as pessoas físicas. Porém, se a movimentação ultrapassar o limite estipulado em Lei, considera-se como receita o valor total e não apenas aquele que exceder o limite.

Ademais o dispositivo legal preceitua exatamente o contrário, determina que os depósitos individuais inferiores à R\$ 12.000,00 deverão ser levados para determinação da receita omitida caso o somatório dos valores destes mesmos depósitos supere o valor de R\$ 80.000,00 ao ano.

Prosseguindo, o Contribuinte se insurge contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/CTA que compreendeu não ser bastante e suficiente para ilidir a presunção de omissão de receita decorrente de depósito bancário não comprovados, a simples indicação da fonte pagadora do crédito.

A DRJ/CTA observou que além de indicar a fonte pagadora do crédito, o Contribuinte deve identificar a natureza jurídica da origem dos recursos, acompanhada de documentação indispensável que a descaracterize como sendo uma aquisição de disponibilidade econômica para fins de imposto de renda.

Conforme se retira da Lei nº 9.430/96 a omissão de receita é gênero que pode ser caracterizada por várias espécies: (i) falta de escrituração de pagamentos (art. 40), (ii) levantamento quantitativo por espécie (art. 41) e (iii) depósitos bancários (art. 42).

Logo, comprovar a origem dos depósitos bancários significa comprovar a natureza do depósito, com vistas a aferir se o mesmo se caracteriza como renda tributável para fins do imposto de renda. Ou melhor, implica em comprovar se os depósitos representam disponibilidade econômica para o contribuinte, para verificar se os depósitos já foram

oferecidos à tributação, seja na DIRPF , seja exclusivamente na fonte, ou ainda de que estariam amparados por isenção.

Na doutrina Edmar Oliveira Andrade Filho aponta a necessidade de demonstração de que os valores com origem comprovada já foram oferecidos à tributação:

“O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas específicas, prevista na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.”

(ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, Imposto de Renda da Empresas. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2013. Pág. 191.)

No ponto referente aos contratos de mútuo com as sociedades Royalty Contábeis S/C LTDA e Republick Agropecuária LTDA a análise da 4ª Turma da DRJ/CTA que afasta os referidos contratos foi minuciosa demonstrando a falta de credibilidade dos documentos colacionados pelo Contribuinte quando desacompanhados de outros documentos de provas ao observar que:

- O “contrato de gaveta” da Royalty Contábeis não produz efeitos para terceiros por não atender o art. 221 do CC.
- Estreita relação do Contribuinte com as sociedades.
- Diante da ausência de instrumento contratual formal a existência do mútuo com a sociedade Republick Agropecuária LTDA que deveria ser comprovada pelos livros da referida sociedade.
- As pretensas escriturações que teriam sido realizadas, contemplando, coincidentemente, os depósitos bancários questionados.
- Em relação à quase totalidade dos depósitos bancários creditados em conta do recorrente não há sequer comprovação de que os recursos seriam provenientes das alegadas pessoas jurídicas.
- A contabilidade da Royalty Contábeis S/C LTDA não reflete as informações que a pessoa jurídica prestou por meio da DIPJ dos anos correspondentes.
- As DIPJ's foram retificadas logo após início do presente procedimento administrativo fiscal , que mesmo assim não reflete a contabilidade dos livros apresentados.
- As anotações do Registro de título e documentos no livro diário datam de 09.12.09, data posterior a ciência do auto de infração.
- Se verdadeira a escrituração apresentada, o Contribuinte encontrar-se-ia em débito com a pessoa jurídica ao final dos anos de 2003 a 2006 em valores que não constaram de suas declarações de pessoa física.
- Segundo a contabilização arguida, o Contribuinte teria "recebido" recursos provenientes da pessoa jurídica muito superiores aos lucros

distribuídos aos supostos sócios além de comparáveis ou superiores às próprias receitas da pessoa jurídica.

Uma vez que o Contribuinte não produz novas provas para ilidir a análise da 4ª Turma da DRJ/CTA nem se insurge contra as conclusões galgadas pelo referido acórdão, bem como considerando que a análise da DRJ/CTA foi precisa quanto aos aspectos que envolvem as operações de mútuo, resta concluído que a argumentação e provas produzidas pelo Contribuinte não foram suficientes para justificar que parte dos depósitos bancários referem-se a operações de mútuo firmadas no âmbito familiar e com empresa na qual possui interesse pessoal.

Pelo exposto, mantém-se o lançamento quanto a omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

### II.3. Deduções da Base de Cálculo

Quanto às deduções da base de cálculo pleiteada indevidamente, o Contribuinte reproduz a Impugnação aduzindo que continua insistindo na dedução total das despesas de planos de saúde e das despesas médicas, bem como que continua na busca dos demais recibos das despesas deduzidas da base de cálculo do IRPF.

Uma vez que o Contribuinte não impugna os fundamentos do acórdão recorrido e nem colaciona novos documentos que comprovem o efetivo desembolso das despesas glosadas para efeitos de dedução da base de cálculo do imposto, mantém-se o auto de infração na forma do acórdão recorrido.

No que concerne a glosa de parte dos valores pagos à Fundação Assistencial dos Servidores do Ministério da Fazenda – Assefaz, por abranger matéria de direito e não probatória passa-se a análise.

A 4ª Turma da DRJ/CTA afastou parte dos valores pagos à Assefaz, pois parte do valor pago refere-se as mensalidades relacionadas à “contribuição mensal que compreendem serviços de caráter associativo, como centros de lazer, convênios para seguros de vida e descontos comerciais, programas e eventos culturais”, conforme relatado pela DRJ/CTA com base no sítio da fundação na Rede Mundial de Comunicação.

Somente as despesas com o plano de saúde se subsumem no disposto no art. 8º, §2º, I da Lei n. 9.250/95 e no art. 8º, §1º, a da Lei nº 8.134/90:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;”

“Art. 8º Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos,/ fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

§ 1º O disposto no inciso I deste artigo:

a) aplica-se também aos pagamentos feitos a empresas brasileiras, ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização e cuidados médicos e dentários, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar”

Neste diapasão mantém-se a glosa dos valores pagos a Assefaz que não correspondam as despesas de cobertura médica.

### II.5. Multa Qualificada

O Contribuinte aponta que o Auto de Infração foi omissivo na descrição dos fatos, bem como na vinculação dos procedimentos praticados pelo Contribuinte aos dispositivos legais que ensejaram a qualificação da multa. Tal descrição e vinculação apenas foi realizada no acórdão da 4ª Turma da DRJ/CTA, o que importaria em mudança de critério jurídico quanto à qualificação da multa.

A argumentação apontada pelo Contribuinte é procedente. Conforme apontado acima, a Autoridade Lançadora com base simplesmente na constatação do acréscimo patrimonial a descoberto compreendeu haver sonegação, seguindo o mesmo raciocínio para a omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, conforme se retira do item 4 do TVF às fls. 505:

“Em um lançamento de variação patrimonial a descoberto é evidente a qualificação da multa, pela sonegação, no lançamento de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada que serviram para cobrir esta variação patrimonial a descoberto a consequência lógica é o que o tratamento seja o mesmo.”

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) não elencou quais condutas do Contribuinte configuravam a sonegação, respaldando a argumentação do Contribuinte quanto a omissão do TVF em descrever as condutas que levaram a qualificação da multa por sonegação.

A 4ª TURMA DA DRJ/CTA às fls. 1.458 e 1.459 aponta dois procedimentos adotados pelo Contribuinte que ensejaram a qualificação da multa:

“(i) Também se percebe em relação à integralização de capital na empresa ORGANIKOS AGROPECUÁRIA LTDA, à qual pode ser atribuído o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de outubro de 2004, à fl. 467 (sem esse dispêndio, de R\$ 85.000,00, o acréscimo patrimonial a descoberto seria absorvido pela omissão de depósitos bancários), que houve por parte do contribuinte a aparente tentativa de não evidenciá-la na declaração de ajuste anual do ano-calendário 2004, na medida em que, da mesma forma que indicou uma integralização de capital de R\$ 125.000,00 na relação de bens e direitos (fl. 08), registrou "dívida e ônus" com a descrição inespecífica de "C/C ORGANIKOS AGROPECUÁRIA LTDA" de R\$ 100.000,00 (fl. 09), sendo que o interessado, na

impugnação, sequer mencionou a existência dessa "dívida". Vale dizer, a declaração teria sido confeccionada de forma a não evidenciar a variação a descoberto, baseando-se em dívida inexistente de fato. Acrescente-se, a respeito, que a pretensa contabilidade da empresa ORGANIKOS AGROPECUÁRIA LTDA, que indicaria um saldo de obrigação da pessoa física de R\$ 56.268,00 em 31/12/2004 (fls. 677 e 708), além de não confirmar o valor de dívida inserido na declaração, não foi considerada, consoante tópico deste voto relativo ao acréscimo patrimonial a descoberto, elemento hábil de prova, posto que não caracterizada efetivamente a assunção daquela obrigação do contribuinte perante a pessoa jurídica.

(ii) Acrescente-se o fato de não restarem comprovados os supostos recebimentos alegados para justificar os depósitos bancários, muito menos a sua natureza não tributária, pretensamente imputados a empréstimos de pessoas jurídicas intimamente relacionadas ao contribuinte, como antes analisado. Nesse contexto, na medida em que se considera, por falta de comprovação de sua materialidade, que não houve os recebimentos de mútuos, constata-se que tal informação foi utilizada exatamente para acobertar a percepção de rendimentos tributáveis omitidos, que vieram a ser evidenciados pelo lançamento de depósitos bancários. Ou seja, não obstante a constatação de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada decorra de presunção legal, acabou por recair, no caso concreto, sobre valores que o contribuinte pretendeu, sistemática e reiteradamente, encobrir sob a não comprovada tese de mútuos, revelando a omissão de valores expressivos de rendimentos.”

A 4ª TURMA DA DRJ/CTA relatou a conduta do Contribuinte atribuindo-lhe um juízo de valor, onde as declarações do Contribuinte na DIRPF quanto ao valor do capital a integralizar, dívida com Organikos Agropecuária LTDA e empréstimo obtido junto a pessoas jurídicas, não condiziam com a realidade, objetivando unicamente não evidenciar receitas sujeitas a incidência do imposto.

Todavia, a individualização da conduta do Contribuinte que configuraria sonegação ou fraude, foi levantada unicamente pela 4ª turma da DRJ/CTA, importando em nítida inovação, diante da omissão do Termo de Verificação Fiscal. Na Impugnação o Contribuinte levanta os fatos descritos pela DRJ/CTA no intuito de justificar a origem dos depósitos e ilidir a caracterização de acréscimo patrimonial a descoberto e não com o objetivo de se defender da imputação de fraude ou sonegação, fato que compromete a ampla defesa e o contraditório, pois o Contribuinte não foi instado pelo Auto de Infração a se defender dos referidos pontos a título de sonegação.

Ressalte-se que a 4ª turma da DRJ/CTA identificou, nos procedimentos do Contribuinte, não só a figura da sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), mas também a existência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Nesta senda, o acórdão recorrido ao acrescentar a fraude incorreu também em inovação do critério jurídico.

Pelo exposto verifica-se que o acórdão recorrido inovou ao incluir como fundamento da qualificação da multa de ofício, a fraude, bem como ao tomar como base para caracterização da sonegação os valores declarados a título de integralização de capital, a dívida sob a rubrica de C/C Organikos Agropecuária LTDA e os empréstimos de pessoas jurídicas intimamente ligadas ao Contribuinte que não foram aduzidos na Impugnação.

O critério jurídico adotado no lançamento não poder modificado em relação ao mesmo Contribuinte para fatos geradores já consumados, do contrário ter-se-á violação do preceito estatuído no art. 146 do CTN, bem como comprometimento da ampla defesa e contraditório.

No que concerne ao fundamento para qualificação da multa com base no lapso temporal do comportamento do Contribuinte e na própria caracterização do acréscimo patrimonial descoberto e da omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada levantada pela Autoridade Lançadora e confirmado pela DRJ/CTA, já se observou no tópico referente ao prazo decadencial que o referido fundamento não seria bastante e suficiente para caracterizar a sonegação contida no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Ademais a presente Corte Administrativa através do enunciado nº 14 da Súmula do CARF já pacificou o entendimento de que a simples apuração de omissão de receita por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício:

“Súmula CARF nº 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.”

Na mesma linha, porém mais específico para depósitos bancários de origem não comprovada, o enunciado nº 25 da Súmula CARF dispõe:

“Súmula CARF nº 25: 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.”

Pelo exposto acolhe o pedido para afastar a qualificação da multa de ofício reduzindo a multa de 150% para 75%.

## Conclusão

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de realização de diligência/perícia e acolher a preliminar de decadência, relativamente ao ano-calendário de 2003. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do APD - Acréscimo Patrimonial a Descoberto o valor de R\$ 239.649,31 e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nas infrações em que a penalidade foi exasperada.

*Assinado Digitalmente*  
Nathália Mesquita Ceia - Relatora