



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10980.009371/2009-61</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2002-008.780 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de agosto de 2024                            |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | WILSON GERALDO VELOSO FILHO                     |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2004, 2005

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA. MANUTENÇÃO.

Apurada a omissão de rendimentos advindos de pessoa jurídica e não tendo o impugnante apresentado argumentos que a descaracterize, deve ser mantido o lançamento correspondente.

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. MANUTENÇÃO

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

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO O ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Nesse caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que as variações patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados constituem rendimentos omitidos e, portanto, sujeitos à tributação. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus, por apresentar simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem .

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. IRPF. PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI. CONTRIBUIÇÕES EM NOME DE NÃO-DEPENDENTE. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As contribuições à previdência privada/Fapi efetuadas em nome de contribuinte diverso, não-dependente, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

NULIDADE. FORMALIDADES LEGAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei, afastando a nulidade. Corretamente seguido o Princípio da Legalidade, não há que se falar nulidade do lançamento.

APRESENTAÇÃO DE NOVOS MOTIVOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO DO DIREITO.

As alegações de defesa deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual.

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. FATO GERADOR ANUAL. DECADÊNCIA. HIPÓTESES DE DOLO E FRAUDE.

Desde o advento da Lei nº 8.134/90, o imposto de renda pessoa física, ainda que devido mensalmente, tem fato gerador anual que se aperfeiçoa ao final do respectivo ano-calendário, regendo-se o prazo decadencial, no caso de lançamento de ofício onde se constatou dolo/fraude, com a consequente imposição de multa qualificada, pelo art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. MANUTENÇÃO

Configurada a existência de sonegação fiscal através de dolo/fraude, demonstrada e caracterizada intenção do contribuinte de se eximir do imposto devido, objetivando impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade da administração tributária, impõe-se

ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de não ocorrência de omissão de valores recebidos de pessoa jurídica e, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura, Joao Mauricio Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 304/318), interposto contra o Acórdão 06-25.035 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR DRJ/CTA (e-fls. 284/300) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte (e-fls. 273/282) apresentada diante de Auto de Infração - AI (e-fls. 252/261) que levantou Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF relativo a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto, dedução indevida de dependente e dedução indevida de previdência privada/Fapi, composto de imposto e seus consectários legais que somou o valor de R\$ 35.829,96 na data da lavratura, 21/10/2009, com ciência pessoal na mesma data (e-fl. 257).

Reproduz-se, em sua essência, o Relatório da Decisão de Piso, por bem sintetizar os fatos ocorridos:

### Relatório

Por meio do Auto de Infração de fls. 245/253, exige-se do contribuinte **RS 11.285,44** de imposto sobre a renda de pessoa física e **R\$ 16.928,16** de multa de ofício de 150%, além dos acréscimos legais.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 250/253, refere-se à apuração de: (a) **omissão de rendimentos** recebido de pessoa jurídica, no mês de julho de 2004; (b) **omissão de rendimentos**, em face de variação patrimonial a descoberto, nos meses de janeiro, abril a novembro de 2003 e dezembro de 2004, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados; (c) **dedução indevida de dependente**, em relação ao ano-calendário 2003; e (d) **dedução indevida de previdência privada/Fapi**, em relação ao ano-calendário 2003. No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 202/244, parte integrante do auto de infração, consta o detalhamento do procedimento fiscal e dos fatos.

(...), a impugnação (...), a seguir sintetizada.

Preliminarmente, referindo-se aos fatos geradores que teriam ocorrido em 31/07/2004, 31/01/2003 a 30/09/2003 e 31/12/2003, suscita "prescrição" (sic), fundamentando-se nos arts. 150, § 4º, 156 e 168 do CTN, citando jurisprudência administrativa e ponderando que, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, o fato gerador do IRPF, para fins de "prescrição", deve ser considerado mensalmente.

No mérito, ressalta que *"a totalidade dos valores imputados, como omissos ou a descoberto, foram efetivamente declarados por si ou por sua esposa, porém em sua grande maioria, na qualidade de isentos"*, conforme documentação que aventa ter sido apresentada, os quais, uma vez considerados, redundam na desconstituição do auto de infração.

Alega que o repasse dos valores encontra-se demonstrado nos autos, destacando que o cônjuge, na qualidade de sócia da empresa, apresentou os comprovantes de rendimentos, ao passo que a empresa procedeu ao registro dos efetivos repasses de lucros, em sua contabilidade, e na DIPJ.

Diz estar, assim, evidenciada a entrega e utilização dos recursos, suscitando a impossibilidade de acréscimo patrimonial sem a existência daqueles. Acrescenta que haveria bitributação, uma vez que advindos da pessoa jurídica, que os teria tributados.

Pondera que a fiscalização, ao se utilizar de conclusão de ação fiscal, por outra autoridade, na empresa REFLORESTADORA OVE LTDA., sem ter conhecimento dos fatos apurados e comprometendo-se apenas com as conclusões lá expostas, omite detalhes importantes e menciona apenas aquilo que é favorável à sua tese. Destaca, em contrapartida, trechos daquele relatório, a partir dos quais argumenta que não há como determinar que os valores declarados não existiram. Argúi que, assim, a *"complexidade da operação de distribuição de lucros,*

*perpetrada pela empresa, será alvo de chancela e crivo dos órgãos internos, na análise do processo próprio" e que "ao contribuinte beneficiado, qualquer que seja o resultado, deve ser considerada a não-incidência sobre esses rendimentos".* Cita jurisprudência administrativa, uma acerca de acréscimo patrimonial a descoberto e, outra, em referência ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, destacando que não caberia à pessoa física comprovar a origem e eventual tributação dos recursos na pessoa jurídica.

Aduz que a fiscalização não comprovou a inexistência dos lucros declarados, tendo se baseado em relatório de ação fiscal na pessoa jurídica, que sequer teria apresentado conclusão nesse sentido. Acrescenta que os erros contábeis, pela pessoa jurídica, não impediriam a apuração dos lucros, descabendo desconsiderá-los. Questiona a "substituição", pela fiscalização, da declaração de rendimentos isentos pela omissão de rendimentos tributáveis, sem demonstrar a origem desses, ressaltando que os recursos são provenientes de empresa da qual é sócio.

Quanto à dedução considerada indevida, argumenta que efetivamente suportou os valores pagos à "SUL AMÉRICA", questionando o fato de que a fiscalização não haver, em contrapartida, procedido à correção na declaração do dependente, seu filho, que também foi submetido a uma ação fiscal. Pugna pela consideração de que a dedução poderia ser efetuada por um ou por outro.

Em relação à multa qualificada, aponta contradição na descrição fiscal - que ora reconhece que houve rendimentos declarados, ora os reputa omitidos - e argumenta que não houve omissão de informação, decorrendo o incremento patrimonial dos recursos declarados, e que não pode ser considerada conluio uma prática legal, tampouco fraude. Reitera que a fiscalização na pessoa jurídica não foi conclusiva ao descaracterizar a existência dos valores declarados, tendo apenas desconstituído a contabilidade e aventado a possibilidade de os lucros não terem os montantes registrados. Reclama a necessidade de a fraude ou o conluio serem exaustivamente comprovados pela fiscalização, assim como de as informações disponibilizadas em outra fiscalização serem evidentes e completas, o que não se opera no caso em questão. Transcreve jurisprudência administrativa acerca da aplicação da multa qualificada. Ao final, requer, ainda, o reconhecimento de "*mero erro de lançamento passível de glosa*".

Pertinente neste momento, destacar os seguintes excertos do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (especificamente à e-fl. 209), que esclarece devidamente a motivação do Procedimento Fiscal que culminou no presente Auto de Infração:

#### **1. A ORIGEM DA AÇÃO FISCAL**

O procedimento de fiscalização no contribuinte WILSON GERALDO VELOSO FILHO, CPF nº 274.953.459-34, com domicílio na rua Bom Jesus, 89 - Ap. 1301 - Juvevê - Curitiba/PR, foi executado em cumprimento ao MPF nº 09.1.01.00-2009-001445-8, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPFJ dos anos calendários de 2003

e 2004, a partir do Ofício nº 3013408 de 01/10/2008 da 2ª Vara Federal Criminal de Curitiba.

## 2. PROCEDIMENTOS ADOTADOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL

No curso dos trabalhos desenvolvidos foram adotados os seguintes procedimentos:

### 2.1. DETERMINAÇÃO JUDICIAL DA QUEBRA DO SIGILO FISCAL E ACESSO AOS AUTOS DA REPRESENTAÇÃO CRIMINAL Nº 2006.70.00.018492-0/PR

O procedimento de fiscalização no sujeito passivo acima descrito teve origem a partir de determinação do juízo da 2ª Vara da Fazenda Criminal Federal de Curitiba, por intermédio do Ofício nº 3013408 de 01/10/2008 (fl. 20).

Por meio do ofício nº 479/09/DRF/CTA/SEFIS de 11/08/2009, dirigido ao MM. Juiz da 2ª Vara Federal Criminal de Curitiba, foi solicitada autorização para acesso e extração de cópias dos autos nº 2006.70.00.018492-9/PR (fl. 24).

Em despacho de 13/08/2009 foi deferido o pedido formulado e autorizado o "amplo acesso pela Receita Federal ao inquérito 2006.7000018492-9. O acesso abrange o resultado da ação fiscal desenvolvida em relação à Reflorestadora (...). Também abrange o conteúdo de outras diligências e ações fiscais realizadas ou em desenvolvimento como conseqüências de solicitação judicial realizada nestes autos" (fls. 25 a 28).

(...)

## 5. DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AOS SUPOSTOS ILÍCITOS PRATICADOS E O DEVER DE REPRESENTAR

(...)

No caso concreto e tendo em vista que a ação fiscal no contribuinte foi motivada por requisição da Justiça Federal, com prévio conhecimento do Ministério Público Federal, a representação se restringirá à comunicação ao órgão interessado dos fatos apurados no curso dos trabalhos realizados, conforme disposto no art. 1º, § 4º, da Portaria RFB nº 665 de 24/04/2008.

Diante dos argumentos impugnatórios, a DRJ proferiu o Acórdão que manteve o lançamento e restou assim ementado:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA Física - IRPF**

Ano-calendário: 2003,2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, notadamente quando o lançamento é efetuado com a constatação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA. MANUTENÇÃO.**

Apurada a omissão de rendimentos advindos de pessoa jurídica e não lendo o impugnante apresentado argumentos que a descaracterize, deve ser mantido o lançamento correspondente.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM DE RECURSOS.**

À mingua de comprovação hábil de origem de recursos que dê suporte ao acréscimo patrimonial a descoberto, mantém-se inalterado o lançamento efetuado, por presunção de omissão de rendimentos.

**PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI. CONTRIBUIÇÕES EM NOME DE NÃO-DEPENDENTE. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As contribuições à previdência privada/Fapi efetuadas em nome de contribuinte diverso, não-dependente, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Demonstrada a intenção deliberada em inserir informações inverídicas em declaração de ajuste anual, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Recurso Voluntário**

Inconformado após cientificado da decisão *a quo*, em 25/01/2010, o ora Recorrente *apresentou seu Recurso* em 22/02/2010 (AR de e-fl. 303 *versus* protocolo de e-fl. 304), de forma tempestiva, peça processual de onde seus argumentos são extraídos e, em síntese, apresentados a seguir:

- traz sucinto histórico da lide;
- repisa em preliminar seu entendimento acerca da prescrição/decadência, reforçando subsidiariamente que não houve omissão ou inexatidão em sua Declaração de Ajuste Anual, DAA;
- repisa integralmente seus argumentos impugnatórios de mérito;

- inova no recurso ao destacar que não era sócio cotista da pessoa jurídica que a fiscalização indica como origem dos recursos recebidos, não tinha vínculo com a mesma e nem poder de decisão, sendo os lucros distribuídos pertencentes à sua cônjuge; portanto não deve pesar sobre si a tributação sobre o valor de R\$ 3.457,27 a título de rendimentos recebidos de pessoa jurídica; e

- cita jurisprudência administrativa.

Seu pedido final envolve:

- a decretação da decadência e afastamento do período anterior a 21/10/2004 ou alternativamente, anterior a 31/12/2003;

- pelo provimento do recurso e cancelamento do auto;

- pela improcedência do lançamento relativo a recursos recebidos de pessoa jurídica;

- pela validação da dedução pleiteada e glosada, no sentido de aproveitar ao recorrente, ou alternativamente, ao beneficiário efetivo, que vem a ser o dependente declarado;

- subsidiariamente, aplicação de multa de 50%, retirada da qualificação e reconhecimento de mero erro de lançamento passível de simples glosa.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, o recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Além disso, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo. Portanto dele **conheço**.

A presente lide envolve **omissão de rendimentos** recebido de pessoa jurídica, no mês de julho de 2004; **omissão de rendimentos**, em face de variação patrimonial a descoberto, nos meses de janeiro, abril a novembro de 2003 e dezembro de 2004; **dedução indevida de dependente**, em relação ao ano-calendário 2003; e **dedução indevida de previdência privada/Fapi**, em relação ao ano-calendário 2003, cf. valores lançados no auto de infração.

**Preliminarmente**, quanto à **jurisprudência** trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a *“sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando*

*terceiros*". Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "*inter partes*" e não "*erga omnes*".

Com isso, fica claro que decisões administrativas, ou até judiciais, mesmo que reiteradas, destacadas em Recursos, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos. E mais, admiráveis Decisões não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias julgadoras.

Inoportuno o clamor recursal pela **nulidade** do presente auto de infração. Isso porque vislumbra-se a lavratura do Auto de Infração dentro dos liames legais necessários para afastar a nulidade do lançamento, uma vez que atendeu aos requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal - PAF. Após a lavratura, o processo vem seguindo rigorosamente as fase do contencioso administrativo, sem ofensa aos Artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, garantindo ao interessado a plena participação no contencioso e a devida apreciação de seus argumentos e provas que entendeu por bem trazer aos autos.

O artigo 59 do mesmo Decreto enumera os casos que acarretariam a nulidade dos atos dentro da lide administrativa, ou seja: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, ou os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, todos ausentes em cada passo do decorrer deste processo. Por outro lado, quaisquer outras irregularidades, incorreções, e omissões cometidas no lançamento não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, conforme disposto no artigo 60 do PAF.

No presente caso, observa-se que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade administrativa competente, ao que se seguiu a prolação do Acórdão de piso. Também se constata que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois há prova nos autos de que o interessado foi regularmente cientificado, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar a suas peças de contestação, o que demonstra a inexistência de prejuízo, eis que contestam tanto os aspectos formais quanto os materiais.

Na espécie, foram devidamente descritos os fatos e fundamentos, com clareza e coerência, permitindo a sua perfeita compreensão, estando, portanto, devidamente motivado o auto de infração. Dessa forma, tendo sido lavrado por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não se encontrando presentes os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, não há falar em nulidade no presente caso. O Princípio da Legalidade aqui impera nos atos administrativos envolvidos e, portanto, por decorrência, plenamente respeitados estão todos os demais princípios e garantias constitucionais, inclusive do contraditório e da ampla defesa.

o contribuinte **alega apenas em fase recursal** que não deve pesar sobre si a tributação sobre o valor de R\$ 3.457,27 a título de rendimentos recebidos de pessoa jurídica. Isso devido ao fato de que não seria sócio cotista de tal pessoa jurídica pagadora, que não tinha vínculo com a mesma e nem poder de decisão, sendo os lucros distribuídos pertencentes à sua cônjuge. Veja-se o destaque de que realmente tal quesito não foi levantado em fase impugnatória, pelo seguinte excerto do Acórdão de piso:

(...) Quanto ao rendimento da REFLORESTADORA OVE LTDA, decorrente de recebimento, pelo autuado, de RS 2.929,60 (fl. 239), em 14/07/2004, que resultou em uma base de cálculo reajustada de R\$ 3.457,27 (fl. 201), o impugnante não tece considerações específicas, limitando sua contestação à tese genérica de que a totalidade dos valores imputados como omitidos teriam sido declarados, seja pelo contribuinte, seja pelo cônjuge.

Nesse sentido, não consta da impugnação a revelação da razão pela qual teria havido o recebimento desse valor pelo contribuinte diretamente daquela pessoa jurídica, da qual sequer era sócio, conforme evidencia a relação de bens e direitos da declaração de ajuste anual, à fl. 10, o que é confirmado, às fls. 31/60, pelo contrato social daquela pessoa jurídica e suas alterações posteriores, também descritas às fls. 62/63.

(...)

Pretendeu utilizar de tal argumento novo para, entre os já apresentados na impugnação, eximir-se da imputação da ocorrência de dolo e fraude.

Necessário destacar, entretanto, que argumentos aduzidos tão somente em sede de recurso voluntário não devem ser conhecidos, em respeito às normas que regem o processo administrativo fiscal. Seus argumentos de defesa devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, cf. o excerto legal abaixo transcrito (Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º).

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº. 9.532/97)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº. 9.532/97)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº. 9.532/97)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei no. 9.532/97)

Mister notar que o recorrente não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação dos princípios da congruência, estabilização da demanda e do duplo grau de jurisdição administrativa, em ofensa aos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72 (e como já destacado, em especial ao § 4º do art. 16), bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil (CPC), mormente quando não há motivo para só agora aduzir os questionamentos referidos.

Revela-se, portanto, que a adução recursal em específico, não antes levantada no curso do contencioso, não merecem ser conhecida, à míngua de amparo normativo para tanto.

O contribuinte pretendeu questionar a decadência de parte do lançamento em sede preliminar, mas a devida apreciação deste quesito será devidamente realizada em sede meritória, a ser iniciada em breve no corpo deste voto.

Sem mais questões preliminares a serem apreciadas, inicia-se a apreciação do **mérito** da lide.

No mérito, como já elucidado verifica-se a repetição de todos os argumentos impugnatórios de mérito do contribuinte. Dessa forma, totalmente cabível a adoção do Acórdão de piso no sentido de, neste momento, embasar plenamente a apreciação do feito nesta Segunda Instância, conforme termos do **art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF)**, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, reproduz-se no presente voto **excertos da decisão de 1ª instância adotados como razões pertinentes** de decidir, primeiramente quanto aos quesitos **“Omissão de rendimentos”** e **“Rendimentos auferidos de pessoa jurídica”**:

#### Mérito

##### Omissão de rendimentos

No mérito, a título de omissão de rendimentos, como relatado, houve a constatação de duas infrações distintas: uma, relativa a rendimentos recebidos da REFLORESTADORA OVE LTDA; e, outra, relativa à presunção legal em face de variação patrimonial a descoberto. Em relação à segunda infração, a omissão de rendimentos objeto do presente processo é referente à proporção de 50%, sendo que ao cônjuge (MARIA CRISTINA MOURÃO VELOSO), em processo próprio, foram atribuídos os outros 50% dos rendimentos omitidos (fls. 237/238).

##### Rendimentos auferidos de pessoa jurídica

Quanto ao rendimento da REFLORESTADORA OVE LTDA, decorrente de recebimento, pelo autuado, de R\$ 2.929,60 (fl. 239), em 14/07/2004, que resultou em uma base de cálculo reajustada de R\$ 3.457,27 (fl. 201), o impugnante não tece considerações específicas, limitando sua contestação à tese genérica de que a totalidade dos valores imputados como omitidos teriam sido declarados, seja pelo contribuinte, seja pelo cônjuge.

Nesse sentido, não consta da impugnação a revelação da razão pela qual teria havido o recebimento desse valor pelo contribuinte diretamente daquela pessoa

jurídica, da qual sequer era sócio, conforme evidencia a relação de bens e direitos da declaração de ajuste anual, à fl. 10, o que é confirmado, às fls. 31/60, pelo contrato social daquela pessoa jurídica e suas alterações posteriores, também descritas às fls. 62/63.

Verifica-se, ainda, na declaração de ajuste anual, às fls. 08/09, que, diferentemente do alegado, o contribuinte não declarou tais rendimentos, seja como tributáveis, seja como isentos ou não tributáveis, seja como de tributação exclusiva. Ressalte-se, inclusive, que os rendimentos declarados de R\$ 55.575,00, à fl. 09, como sendo decorrentes de lucros e dividendos recebidos, são relativos à permuta dos bens relacionados nos itens 11 e 18 da "declaração de bens e direitos", à fl. 10.

Consta, também, à fl. 105, resposta à intimação fiscal no sentido de que, nos anos de 2003 e 2004, os rendimentos auferidos pelo contribuinte, tributados ou não, seriam decorrentes exclusivamente de função pública, como funcionário concursado do Estado do Paraná.

Acrescente-se, por outro lado, que o valor em questão não pode ser considerado como sendo decorrente de direitos societários do cônjuge, posto que o impugnante não produziu prova nesse sentido. Não consta, a respeito, comprovação de que a pessoa jurídica efetuou o pagamento por conta de terceiro (o cônjuge), nem a razão para que isso ocorresse. Para tanto, a operação deveria estar, pelo menos, acompanhada dos registros contábeis correspondentes, com a identificação precisa de sua natureza jurídica, além da comprovação documental que a fundamentasse, o que não foi trazido aos autos e nem mesmo alegado expressamente na impugnação.

Por conseguinte, deve ser mantido o lançamento no tocante à omissão de rendimentos discutida.

Partindo-se para a apreciação da **Varição Patrimonial a Descoberto**, recorre-se, neste momento, à preciosa citação do Acórdão 2202-005.520, da 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 11/09/2019, de autoria do i. Conselheiro Martim da Silva Gesto, a quem peço licença para transcrever o trecho colacionado abaixo, que esclarece os fundamentos legais e como ocorre o lançamento e a contestação da omissão de rendimentos decorrente de constatação de acréscimos legais a descoberto, ora grifado:

**Da omissão de rendimentos - acréscimo patrimonial a descoberto.**

A autoridade fiscal lançadora constatou variação patrimonial a descoberto, caracterizada pelo excesso de aplicações sobre origens, ocorrida nos anos-calendário de 2003 (...), conforme demonstrado no Auto de Infração, tendo por fundamento legal básico a Lei nº 7.713/88, em seus arts. 1º a 3º, (...)

(...)

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

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

(...)

A Lei nº 7.713/88 instituiu uma presunção legal ao definir que as variações patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados constituem rendimentos omitidos e, portanto, sujeitos à tributação.

Esta questão está regulamentada nos arts. 806 e 807 do RIR Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, onde resta assegurado o direito do contribuinte provar que o acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos a tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

No decorrer da ação fiscal a autoridade administrativa utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a compatibilidade entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que cabe à autoridade lançadora somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos ou aplicações desprovido de disponibilidade financeira.

Dessa forma, não é a autoridade lançadora quem presume a omissão de rendimentos, mas a lei, impondo-se ao Auditor Fiscal da Receita Federal o lançamento de ofício do imposto correspondente sempre que o contribuinte não justificar, por meio de documentação hábil e idônea, o acréscimo patrimonial a descoberto.

Cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados, ou seja, ocorre a inversão do ônus da prova, pois, trata-se de presunção relativa, que admite prova em contrário, uma vez que a legislação define o acréscimo patrimonial não justificado como fato gerador do imposto de renda, sem impor outras condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

Importa referir que o art. 847 do RIR/99 estabeleceu que o 847 que o contribuinte que detiver a posse ou propriedade de bens que, por sua natureza, revelem sinais exteriores de riqueza, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, os gastos realizados a título de despesas com tributos, guarda, manutenção, conservação e demais gastos indispensáveis à utilização desses bens.

No presente caso, a contribuinte não trouxe essa comprovação (...)

Isto esclarecido, quanto à variação patrimonial a descoberto, o recorrente retoma as alegações já apresentadas na sua impugnação, que são insuficientes e mesmo descabidas, sem

comprovação efetiva das origens pelo contribuinte, que, embora inconformado, por disposição legal tem o ônus de tal comprovação.

Aquele que alega deve provar, uma vez que as alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar. A alegação do direito sempre há de ser comprovada, cf. art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, o qual dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, e em idêntico sentido atua o Decreto nº 70.235/72, que determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova.

Neste quesito, novamente cabível a adoção do Acórdão de piso no sentido de embasar plenamente a apreciação do feito nesta Segunda Instância, e colaciona-se portanto o excerto cabível da referida Decisão, em sua essência, ora então adotada como razões de decidir, e grifado no original:

#### **Acréscimo patrimonial a descoberto**

Em relação à apuração de omissão de rendimentos em face da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, transcreve-se, por oportuno, trecho da descrição fiscal (fls. 220/221):

*"O acréscimo patrimonial a descoberto é uma forma indireta de apuração de rendimento omitidos, sendo fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, como definido no inciso II do art. 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção de recursos necessários para isso. Trata-se de uma presunção legal cujo efeito prático é a inversão do ônus da prova.*

*Tal presunção é relativa na medida em que admite prova em contrário pelo contribuinte. Desse modo, identificada a aquisição de bens e/ou aplicação de recursos, cabe ao contribuinte a prova inequívoca da origem dos recursos utilizados."*

De fato, a partir do momento em que se apura um dispêndio ou uma aquisição de bem sem respaldo em rendimentos declarados ou dívidas contraídas, constata-se um aumento do patrimônio com recursos deixados à margem de tributação, ou seja, apura-se rendimento recebido e não declarado, caracterizando, assim, o acréscimo patrimonial a descoberto, o que se enquadra na previsão do art. 43 do CTN, como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza:

(...)

A Lei nº 7.713, de 1988, em seu art. 3º, também define essa situação, *in verbis*:

(...)

Da mesma forma, o RIR/1999, em seu art. 55, XIII, estabelece que são também tributáveis *"as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos*

*rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva".*

Portanto, é a própria legislação que, estabelecendo uma presunção de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto devido correspondente, sempre que se apure acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos declarados.

O efeito dessa presunção legal é inverter o ônus da prova, impondo ao contribuinte o dever de elidir tal imputação, mediante a comprovação da origem de recursos, já que se trata de uma presunção relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não tem o caráter absoluto de verdade.

No caso concreto, como antes descrito, o impugnante apresenta a tese genérica de que a totalidade dos valores imputados como omitidos teriam sido declarados, seja pelo contribuinte, seja pelo cônjuge.

Em específico, o impugnante apenas aventa rendimentos isentos que teriam sido auferidos pelo cônjuge, advindos da REFLORESTADORA OVE LTDA, em decorrência de suposto lucros e dividendos recebidos, fato que estaria amparado, segundo o interessado, em comprovante de rendimentos pagos, escrituração contábil e DIPJ, documentos esses que seriam provenientes daquela pessoa jurídica.

Em relação a esses supostos rendimentos isentos, a fiscalização, às fls. 225/226, tece os seguintes comentários:

*"Apesar de regularmente intimados, tanto o contribuinte fiscalizado como seu cônjuge não lograram êxito em comprovar o efetivo recebimento e a existência dos valores informados a título de 'lucros e dividendos recebidos' nos montantes de R\$ 192.892,87 (...) e de R\$ 397.987,77 (...) nos anos calendários 2003 e 2004, respectivamente.*

*Cabe salientar que os valores em questão, por se tratarem de rendimentos isentos e em montantes tão elevados devem ser comprovadas a efetividade da transferência da conta corrente da pessoa jurídica para a conta corrente do beneficiário, uma vez que transações dessa natureza são usualmente realizadas através de operações interbancárias, como o cheque administrativo ou a ordem bancária, por exemplo."*

Na seqüência, a fiscalização faz menção à ação fiscal desenvolvida junto à pessoa jurídica, da qual extraiu, como conclusões: que os livros contábeis não foram entregues à fiscalização; que houve simulação de venda da empresa, atribuindo-se aos novos sócios, que comprovadamente seriam interpostas pessoas, a guarda dos livros; que a venda simulada das quotas teve como objetivo a não-apresentação dos livros, uma vez que esses evidenciariam que o lucro é inexistente; que não haveria lucros nos montantes que os sócios declararam haver recebido, cujo quantum é impossível mensurar; que do exame dos beneficiários dos cheques, TED, DOC, etc, em confronto com os valores creditados em conta corrente bancária, constatar-se-ia que não sobrariam recursos para a distribuição dos lucros que os sócios declararam ter obtido; que não houve

retiradas dos sócios nos montantes que esses declararam ter recebido como lucro; e que, mesmo que tivessem auferido os lucros que os sócios declararam ter recebido, esses só seriam isentos se tivesse sido apresentada a escrituração contábil.

Destaque-se, à fl. 228, planilha comparativa dos lucros líquidos calculados, para os anos de 2001 a 2003, confrontados com os supostos lucros e dividendos que teriam sido atribuídos aos sócios da REFLORESTADORA OVE LTDA, consoante cálculos de fls. 83/85, que denota a disparidade de valores:

| Ano-calendário | Lucros e dividendos |              |
|----------------|---------------------|--------------|
|                | Lucro líquido       | distribuídos |
| 2001           | 1.491,37            | -            |
| 2002           | 15.005,54           | 584.066,91   |
| 2003           | 12.528,34           | 428.928,68   |

Os comprovantes mencionados, que receberam o tratamento de origem de recursos, totalizaram R\$ 58.000,00 (R\$ 3.000,00, R\$ 30.000,00 e R\$ 25.000,00).

De fato, diferentemente do que foi suscitado na impugnação, ressalvados os recebimentos de R\$ 2.929,60 (omissão de rendimentos) e dos R\$ 58.000,00 descritos, não está caracterizada a entrega e utilização de outros recursos advindos da pessoa jurídica para acobertar a variação patrimonial das pessoas físicas (contribuinte e cônjuge), prova essa que é justamente aquela reclamada pela fiscalização e que os interessados não lograram produzir. Por decorrência lógica, considerando não comprovado que os recursos tiveram origem em rendimentos isentos pagos pela pessoa jurídica, também não há que se falar em bitributação. Note-se que, em relação aos R\$ 58.000,00 recebidos pelo cônjuge, parcela dos recebimentos foi acolhida como isenta, em face de distribuição de lucros, e parcela foi tida como tributável por excederem os lucros que a pessoa jurídica poderia distribuir com aquela condição, considerando a tributação da pessoa jurídica pelo lucro arbitrado, conforme cálculos de fl. 180.

Os demais documentos alegados, provenientes da pessoa jurídica REFLORESTADORA OVE LTDA, indiscutivelmente, não comprovam o efetivo recebimento de lucros ou dividendos, porquanto tenham, na realidade, força probatória relativa, mormente em relação aos seus próprios emitentes.

É por demais evidente que as declarações da empresa da qual o cônjuge era sócio não são aptos à comprovação da materialidade — espécie de prova requerida pela fiscalização - dos supostos fatos nelas inseridos.

No caso, inclusive, consta, às fls. 61/81, cópia integral do Termo de Verificação c Encerramento da Ação Fiscal lavrado em face da REFLORESTADORA OVE LTDA, no qual constam as conclusões a que chegou a fiscalização correspondente, notadamente nos itens "10. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS SEM TRIBUTAÇÃO ANTE A NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS" c "11. DA INEXISTÊNCIA DE RECURSOS PARA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS", destacando-se que, naquela ação fiscal, no que tange aos supostos lucros e dividendos que teriam sido atribuídos aos sócios, as conclusões foram aquelas mesmas

destacadas pela autoridade fiscal no presente processo, não tendo ocorrido a tentativa de distorcer os fatos, tal como sugere o impugnante, que diz que a fiscalização teria citado trechos que lhe eram favoráveis e omitido os desfavoráveis.

72/74:

Por elucidarem os fatos, transcrevem-se trechos do relato fiscal, às fls. 72/74:

**"10. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS SEM TRIBUTAÇÃO ANTE A NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS**

(...)

*Pode ser distribuído, sem tributação, valor superior ao citado no parágrafo acima, desde que a empresa demonstre, **através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido (Instrução Normativa SRF nº 97/97. art. 48, parágrafo 2a).***

*Ocorre que os livros contábeis não foram entregues a fiscalização, mesmo tendo sido a empresa intimada a apresenta-los.*

*Os sócios que teriam interesse em demonstrar a efetividade lucro distribuído, já que foram os beneficiários, Oliveiros Paz King, Marcos Evaldo Pavanato e Maria Cristina Mourão Veloso, apesar de intimados, não apresentaram os livros.*

*Como já descrito. houve uma simulação de venda da empresa, e atribuiu-se aos novos sócios, que comprovadamente são interpostas pessoas, a guarda dos livros.*

*Os fatos evidenciam que a simulação na venda das quotas também teve como objetivo justificar a não apresentação dos livros, pois os mesmos demonstrariam que o lucro distribuído é inexistente, conforme relataremos no capítulo 11 que trata do destino dos recursos movimentados na conta-corrente bancária da empresa.*

**11. DA INEXISTÊNCIA DE RECURSOS PARA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS**

(...)

*De todo o exposto no presente termo, conclui-se que não haveria lucros no montante que os sócios declararam haver recebido, cujo quantum é impossível mensurar, em decorrência do exposto nos cinco primeiros itens acima.*

***Do exame da planilha dos beneficiários dos cheques, TED, DOC, etc (fls. 114 a 199) em confronto com os valores creditados em conta-corrente bancária, constata-se que não sobrariam recursos para a distribuição dos lucros que os sócios declaram ter obtido. Constata-se ainda que não houve***

***retiradas pelos sócios, nos montantes que estes declaram ter recebido como lucro.***

*Todos os documentos de débitos, encaminhados pelo banco onde era movimentada a conta-corrente de titularidade da empresa, são anexados ao processo administrativo do auto de infração do IRPJ, pois constituem prova que não foram entregues aos sócios os montantes que os mesmos declaram ter recebido a título de lucro, e também que todos os cheques foram assinados pelos sócios de fato da empresa, Oliveiros Paz King e Marcos Evaldo Pavanato, e não pelos sócios constantes na 6ª alteração contratual.*

***Mesmo que tivessem sido auferidos os lucros que os sócios declaram ter recebido, estes só seriam isentos se tivesse sido apresentada a escrituração contábil, conforme detalhado.*** (Grifos do original)

Ou seja, a pessoa jurídica sequer apresentou sua escrituração contábil à viabilizando a verificação de supostos lucros e dividendos isentos.

Esclareça-se, por outro lado, que essa "impossibilidade" não supre, por si só, o ônus do atuado e seu cônjuge de comprovar que teriam sido recebidos recursos consistentes em lucros e dividendos isentos da pessoa jurídica. Vale dizer, ao contrário do pretendido, o fato de a pessoa jurídica deixar de apresentar sua escrituração contábil, não lhe serve de argumento, por inversão de ônus, para se eximir de comprovar os fatos alegados.

Ressalte-se, também, que a presente lide, no tocante ao acréscimo patrimonial a descoberto, é relativa às pessoas físicas, às quais incumbiria comprovar, em face da presunção de omissão de rendimentos, a existência efetiva dos recursos isentos que aventa terem sido recebidos. Essa é a discussão existente, em primeiro plano, no presente processo.

Nesse sentido, tem-se que a menção à fiscalização levada a efeito junto à pessoa jurídica assume caráter supletivo, destinando-se à contextualização fática correlata à falta da prova que os interessados deixaram de produzir,

Ou seja, não são exclusivamente as informações advindas da fiscalização ocorrida na pessoa jurídica que dão suporte ao presente lançamento, mas a falta de comprovação de recursos para a variação patrimonial - acréscimo a descoberto - que, como já exposto, caracteriza omissão de rendimentos, por presunção legal. As conclusões da ação fiscal na empresa tomam-se relevantes quando se verifica que o contribuinte e seu cônjuge pretenderam, por meio das declarações de ajuste anual, caracterizar recebimento de recursos isentos que, ao final, não lograram comprovar.

Quanto à jurisprudência relacionada ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não se aplicaria ao caso em análise, haja vista que, neste, uma das comprovações requeridas pela fiscalização, em relação à suposição de distribuição de lucros, seja exatamente a materialização do fluxo financeiro correspondente da pessoa

jurídica para a pessoa física, ao passo que, naquele, a base do lançamento são depósitos efetivamente ocorridos em favor do beneficiário dos rendimentos tidos como omitidos. Ou seja, houvesse a demonstração de depósitos bancários da pessoa jurídica para o cônjuge do autuado (primeiro requisito) correspondente à distribuição de lucro isento existente (segundo requisito), desde que esse lucro estivesse comprovado materialmente (terceiro requisito), estar-se-ia diante de prova de origem que, na proporção correspondente, afastaria a consideração de acréscimo patrimonial a descoberto. Ainda assim, verifica-se que a jurisprudência citada é desfavorável à sua tese, uma vez que nela se encontra consignada a necessidade de identidade entre supostos lucros distribuídos e os depósitos bancários que, naquele, estavam sendo discutidos (fl. 269):

"(...)

*Para comprovar a distribuição de lucros, suficiente para elidir a presunção da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada, o recorrente e as empresas envolvidas devem demonstrar a movimentação financeira entre os intervenientes, alicerçada em contemporâneas informações da distribuição de lucro nas declarações de rendas das pessoas jurídicas e físicas. **Ainda, os lucros distribuídos devem ter identidade com os depósitos bancários (...)**" (Grifou-se)*

Por conseguinte, acerca da comprovação ou não de que os acréscimos patrimoniais tidos como "a descoberto" teriam sido suportados por lucros ou dividendos recebidos da REFLORESTADORA OVE LTDA, há que se concluir, de fato, que não houve a apresentação de prova material efetiva por parte do contribuinte/impugnante.

Deve-se ainda ser apreciado o quesito "**Dedução indevida**", mais uma vez regamente já combatido pela Instância *a quo*, sendo portanto novamente cabível a adoção do seu Acórdão, a fim de embasar plenamente a apreciação do feito nesta Segunda Instância, e colaciona-se portanto o excerto cabível da referida Decisão, em sua essência, ora então adotada como razões de decidir, e grifado no original:

#### **Dedução indevida**

Houve a glosa da dedução de dependente, no ano-calendário 2003, em face de o filho, LUIS OTÁVIO MOURÃO VELOSO, CPF 049.681.029-41, nascido em 05/12/1984, haver entregue declaração de ajuste anual em separado, como descrito à fl. 219. Em decorrência, foram também glosadas as deduções a título de contribuição à previdência privada/Fapi, no montante RS 9.540,21, porquanto relativas a plano de previdência complementar contratado em nome do filho, junto à SUL AMÉRICA SEGUROS DE PESSOAS E PREVIDÊNCIA S.A, CNPJ 01.704.513/0001-46.

Quanto à glosa de dependente, o impugnante não questiona o fato apontado pela fiscalização de que o filho, LUIS OTÁVIO MOURÃO VELOSO, apresentou declaração em separado, restando incontroversa a configuração de contribuinte

autônomo, o qual não poderia figurar, nessa condição, concomitantemente como dependente do pai para fins de quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física.

O impugnante defende, apenas, que a dedução das contribuições à previdência privada/Fapi poderia ser efetuada por um ou por outro contribuinte, contestação na qual destaca que a fiscalização não teria procedido ao ajuste na declaração do filho, que noticia também ter sido submetido a uma ação fiscal.

A possibilidade ou não de o filho deduzir contribuições à previdência complementar que teriam sido suportadas pelo pai não se encontra em litígio no presente processo. Neste, está em causa somente a discussão relativa à base de cálculo que o autuado deveria oferecer à tributação.

A respeito da matéria, deve ser observada a disposição do art. 61 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que passou a permitir, a partir do ano-calendário 2001, a dedução em relação a dependentes, antes limitada às contribuições em benefício do próprio contribuinte:

*"Art. 61. A partir do ano-calendário de 2001, poderão ser deduzidas, observadas as condições e o limite global estabelecidos no art. 11 da Lei nº 9.532, de 1991, as contribuições para planos de previdência privada e para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAP1, cujo titular ou quotista seja dependente do declarante." (Grifou-se)*

Tal disposição remete ao art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997, que estabelecia o limite de 12% dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração:

*"Art. 11. A dedução relativa às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea 'e' do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, somada às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAP1, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa física, fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos."*

Por conseguinte, tratando-se o filho de não-dependente do autuado, porquanto contribuinte autônomo no ano-calendário 2003, não se encontravam presentes os pressupostos para que houvesse a dedução de contribuições à previdência complementar efetuadas em benefício daquele.

Apreciando agora a **decadência** no caso em concreto, realmente tem-se por correta a aplicação da decadência prevista no artigo 173, I do CTN, para os lançamentos por homologação na espécie, entendimento da DRJ Verifica-se a correta aplicação do artigo citado também pelo indicado pela Súmula 72 deste Conselho, por tratar-se o caso de infração com presença de **dolo, fraude ou simulação**, como também se verá a seguir. Destaque-se a Súmula referenciada:

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O fato gerador do imposto de renda da pessoa física caracteriza-se anualmente, conforme artigo 2º, da lei nº 7.713/88, combinado com os artigos 2º e 9º, da Lei nº 8.134/90. Desde o advento desta última lei, aliás, tem-se a tributação dos rendimentos à medida de sua percepção, sendo o imposto devido mensalmente como antecipação do ajuste, o qual se verifica ao final do ano-calendário, momento em que se aperfeiçoa o fato gerador de forma complexiva.

O prazo decadencial para se efetuar o lançamento do tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, onde o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

Porém, a regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional. A análise a ser pormenorizada à frente nesta decisão, não deixa dúvida de que a autuada preenche as circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64, e não se pode empregar no caso concreto o determinado no §4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Havendo o fato gerador do imposto de renda do ano-calendário tido sua conclusão em 31/12/2003, tem-se que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (2004), é o dia 1º/01/2005, do que se conclui que, quando da autuação científica ao autuado em 21.10.2009 (e-fl. 257), ainda não havia transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que seria 31/12/2009, Inexiste, então, decadência a ser reconhecida. O mesmo ocorre para o ano calendário de 2004, que poderia ser efetuado de 01/01/2006 a 31/12/2010. Não há, portanto, que se falar em decadência

O entendimento aqui apresentado acerca da contagem do prazo disposto no inciso I do art. 173 do CTN é amplamente dominante no CARF, valendo citar, dentre outros, os Acórdãos da CSRF de nº 9101-002.499, de 12/12/2016, e nº 9202-004.524, de 25/10/2016.

Inequívoca a interpretação de verificação e contagem da decadência na espécie, ou seja, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da apresentação da DAA, já devidamente esclarecido no Acórdão combatido.

Também quanto pela existência do **dolo/fraude**, a DRJ correta e devidamente já se manifestou, conforme excerto abaixo destacado, contradizendo a afirmação do contribuinte no sentido contrário:

(...)

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. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando de subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

No caso em questão, relata a fiscalização (fls. 240/242):

*"A conduta do contribuinte que, de forma reiterada, se utilizou indevidamente de dedução com dependente e, por conseguinte, dos pagamentos efetuados em nome dele a título de contribuição de previdência privada, apesar do mesmo apresentar declaração em separado e, portanto, não poder figurar como dependente em declaração apresentada, restou provado o evidente intuito de fraude com a intenção de reduzir o montante do imposto devido, justificando a aplicação da multa de 150% incidente sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido, conforme disposto no art. 44, II Lei nº 9.430/96 e art. 957 do RIR/99.*

*Por outro lado, tendo em vista o conteúdo do 'Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal' elaborado pela AFRFB Aricélia M. Longo Milanese em decorrência do encerramento do procedimento de fiscalização desenvolvido na empresa REFLORESTADORA OVE LTDA. CNPJ Nº 04.665.452/0001-43 (fls. 61 a 82) e, também, do relatado no item 3.3.1.3 do presente Termo, a referida empresa não dispunha de recursos para a distribuição de lucros que alega ter realizado.*

*Deste modo, diante da falsa informação acerca da natureza dos rendimentos declarados, uma vez que foi demonstrada a inexistência de lucros na fonte pagadora, aliada à falta de declaração de rendimentos capazes de fazer frente aos dispêndios realizados pelo contribuinte e seu cônjuge, restou comprovada a **intenção de ocultar a real natureza dos rendimentos auferidos e omitidos e, conseqüentemente, dos tributos devidos à União**, ficando evidente o intuito de fraude.*

*O evidente intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante Lei nº 4.502. de 1964, artigos 71 a 73.*

*(...)*

*No caso em tela, o conluio é verificado nas informações falsas prestadas tanto pela empresa como pelo sujeito passivo acerca da natureza dos*

*valores recebidos a título de rendimentos, conjugadas com a falta de declaração dos valores dos rendimentos auferidos, o dolo, a vontade, o intuito de fraude são evidentes. Eles exsurtem da reiteração sistemática e medida de atos que tiveram por finalidade impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração. A conduta repetida nos anos calendário fiscalizados, de ocultar a natureza e os valores efetivamente recebidos declarando-os como rendimentos isentos, expõe a fraude e o conluio tipificados nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.*

*A pessoa física fiscalizada deixou de oferecer à tributação rendimentos auferidos, empregando artifícios destinados a evitar o conhecimento da matéria tributável pela Administração Tributária, conduta que culminou nas infrações ora imputadas ao sujeito passivo, na forma do lançamento de ofício.*

(...)" (Grifos do original)

As considerações fiscais, no tocante aos pressupostos da multa qualificada, são irretocáveis.

De plano, não se constata a contradição aventada pelo impugnante, porquanto em momento algum houve reconhecimento de pagamentos de rendimentos pela RE FLORESTADORA OVE LTDA ao autuado ou seu cônjuge, ressalvados aqueles antes mencionados. O interessado, na realidade, confunde-se com dois aspectos diversos apontados pela fiscalização: de um lado, considerou-se que houve conluio com a pessoa jurídica alegada, tendo em vista a tentativa de registrar pagamento de rendimentos isentos, os quais restaram não comprovados em relação ao crédito constituído; de outro, considerando inexistentes aqueles rendimentos isentos, considerou-se haver omissão dos reais valores - e correspondente origem -que teriam sido obtidos para fazer frente à variação patrimonial a descoberto.

Ora, na medida em que se considera, por falta de comprovação de sua materialidade, que não houve a percepção dos rendimentos isentos declarados e se constata que tal informação foi inserida nas declarações exatamente para acobertar a variação patrimonial, é consectário lógico que houve a tentativa do contribuinte e seu cônjuge, associados à pessoa jurídica citada, de omitir rendimentos tributáveis.

Identifica-se, nesse procedimento do contribuinte, a figura da fraude, prevista pelo art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, consistente na "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 deferir o seu pagamento", bem como o conluio, do art. 73, por envolver

a participação da pessoa jurídica, que, para aquele fim, forneceu comprovante de rendimentos isentos e contabilizou-os como se fossem distribuição de lucros.

De outra parte, o interessado, ao final (fl. 273), requer o reconhecimento de "mero erro de lançamento passível de glosa", alegação que não identifica especificamente a matéria à qual se refere e nem veio acompanhada das razões e fundamentações correspondentes. Aparentemente, estaria o impugnante se referindo à multa qualificada aplicada sobre as deduções indevidas glosadas, o que, todavia, não se mostra suficiente para se contrapor às considerações fiscais específicas antes transcritas, concernentes à identificação de prática reiterada de dedução indevida de dependente e de tentativa de deduzir contribuição a previdência privada em nome de terceiro, que efetua declaração em separado. Mesmo a alegação de "mero erro" não teria cabimento, uma vez que a condição tributária do filho era de conhecimento notório do contribuinte, tanto que, a partir do ano de 2003, o autuado registrou empréstimo que aventou ter contraído daquele contribuinte (fl. 05), informando, inclusive, que tal operação encontrara-se estampada na declaração de ajuste daquele outro contribuinte, como consta em resposta à intimação fiscal, à fl. 108 (item 13).

Desse modo, deve ser mantida a multa de ofício, aplicada em percentual qualificado.

Inequívoca portanto, com o conjunto fático e probatório abarcado nos autos, a condutas dolosas e fraudulentas no sentido de ocultar o real fluxo financeiro do contribuinte, a fim de afastar a tributação. Pode-se ressaltar condutas praticadas em conluio pelo mesmo que evidenciam ainda mais tal intuito: não declarar corretamente e não produzir provas contábeis suficientes para comprovar o recebimento de rendimentos supostamente isentos.

Aliás, muito própria a citação do Acórdão nº 2202-005.505, de 25/09/2019, do i. Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, sobre a pretensão do contribuinte que sua intenção de dolo/fraude fosse claramente provada pela fiscalização, uma vez que tal conduta advém da consideração do conjunto fático e comprobatório anexado aos autos. Nas palavras do i. Conselheiro Relator, com a devida vênia transcritas, verifica-se a similitude ao caso concreto sob análise:

(...)

Não observo *error in iudicando* do julgador de piso ou mesmo erro da fiscalização no ato de efetivar o lançamento, aliás a fiscalização bem fundamentou o ato exarado. Outrossim, registro que, conforme lição da jurisprudência uníssona do STJ, "Não se exige, para a configuração do delito de sonegação fiscal, que o agente pratique um ato comissivo a fim de reduzir o montante dos tributos exigíveis. A omissão no dever de informar o fato gerador à Receita Federal caracteriza a infração..." (AgRg no REsp 1.252.463/SP, Quinta Turma, Rel. Ministro Jorge Mussi, DJe 21/10/2015).

(...)

Além disto, a prova da tipificação do dolo nestas hipóteses nunca é direta, posto que não é possível a leitura da mente do contribuinte, no momento do fato, para criptografar o seu pensamento no momento da ocorrência. Porém, é possível, como se vê nos elementos aqui deduzidos, substanciar a constituição da efetiva realidade, por meio da linguagem constitutiva do direito, a demonstrar pelos elementos de exteriorização relatados as circunstâncias em que ocorreu o fato concretizado, inclusive pelo processo como se desencadeou a fiscalização e como foi respondida, de modo que este julgador se convence da qualificação da multa, especialmente frente às omissões não oferecidas a tributação, sejam dos rendimentos de consultoria em vários meses do ano-calendário de 2005, sejam dos acréscimos patrimoniais a descoberto, assim como da forma como gerados tais rendimentos no contexto apurado.

(...)

Comprovada então a existência de dolo/fraude, passa-se a discorrer sobre a **multa de ofício qualificada**, aplicada de acordo com o artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96. Tal multa de 150 % (cento e cinquenta por cento) é aplicada quando da ocorrência dos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas cabíveis.

De toda a narrativa constante do Auto de Infração, e da vasta documentação constante dos autos, verifica-se que, de forma consciente e voluntária, ações foram procedidas com o intuito deliberado de ocultar condutas e impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação, não merecendo reparo, portanto, a conclusão da autoridade lançadora ou da autoridade julgadora *a quo* no que diz respeito à qualificação da multa.

Correta portanto a constatação do dolo e da fraude, com a consequente aplicação da multa de 150% e a contagem do prazo decadencial no caso em tela.

Apreciadas todas as alegações recursais do contribuinte, todos os documentos juntados por ambas as partes aos autos, conclui-se que a DRJ tem plena razão em sua decisão, que não merece reforma, e devem ser afastados todos os questionamentos recursais e todos os pedidos formulados pelo interessado, devendo ser mantidas as constatações que originaram a autuação relativa aos exercícios de 2004 e 2005, e mantendo-se o lançamento na forma irretocável como foi lavrado. Destaque-se também o não conhecimento das alegações referentes ao à omissão do valor de R\$ 3.457,27 a título de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e suas implicações na ocorrência de dolo/fraude.

### **Conclusão**

Isso posto, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de não ocorrência de omissão de valores recebidos de pessoa jurídica e, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso..

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima