



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

**Processo n°** 15504.722927/2011-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.008 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de março de 2015  
**Matéria** IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS  
**Recorrente** DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. TEMPESTIVIDADE. INTIMAÇÃO POR EDITAL NULA. PRINCÍPIOS DA BOA-FÉ OBJETIVA E DA AMPLA DEFESA.

É nula a intimação realizada por edital quando a feita por via postal foi enviada para endereço diverso daquele que foi utilizado pelo próprio Fisco nas intimações efetuadas durante e após a ação fiscal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

O acréscimo patrimonial a descoberto somente pode ser justificado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, isentos ou tributados exclusivamente na fonte, mediante provas firmes e seguras da sua existência.

Para justificar os recursos no fluxo financeiro mensal com lucros distribuídos de empresas das quais o contribuinte seja sócio é necessário prova inequívoca da efetiva existência e da transferência do dinheiro, sendo que o ônus da prova cabe a quem alega possuir os recursos.

Valores declarados como dinheiro em espécie não se presta para comprovar origens de recursos na situação patrimonial do contribuinte, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade foi declarada.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DOCUMENTO PÚBLICO. VALIDADE.

É de se acatar as informações constantes em documento público, quando não foram apontados indícios de sua falsidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SÚMULA CARF Nº 14.

Aplicação da 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”.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da infração do mês de dezembro de 2007, o valor de R\$1.850.000,00 e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Fillipe Leal Leite Néas, OAB/DF 32.944.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Lopo Martinez – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO LOPO MARTINEZ (Presidente), JIMIR DONIAK JUNIOR (Suplente convocado), PEDRO ANAN JUNIOR, MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA, DAYSE FERNANDES LEITE (Suplente convocada) e RAFAEL PANDOLFO.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.355 a 1.370), interposto em 13 de agosto de 2012, contra o acórdão de fls. 1.309 a 1.322, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face do auto de infração de fls. 2 a 11, lavrado em 13 de setembro de 2011, em decorrência de duas infrações: 001 - omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas; 002 – acréscimo patrimonial a descoberto, verificadas nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 12 a 43), a fiscalização foi iniciada com a tentativa de intimação do contribuinte em 23/12/2009, por meio do Termo de Intimação Fiscal de nº 332/2009, por via postal, com aviso de recebimento, para o endereço constante do cadastro CPF: Rua Santa Catarina, 1327, ap. 502, Belo Horizonte/MG. Os Correios devolveram a intimação fiscal com a informação de "mudou-se".

Em 21/01/2009, o fiscalizado foi novamente intimado por meio do mesmo termo de intimação, enviado por via postal, com aviso de recebimento, no endereço da firma individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR, na Rua A, nº 100, Bairro Industrial do Jatobá, Belo Horizonte/MG.

A partir daí, durante a ação fiscal, todas as intimações foram enviadas para esse endereço da firma individual do contribuinte, sendo que o Termo de Intimação Fiscal nº 427/2010 foi encaminhado tanto para o endereço da empresa como para o endereço por ele informado no curso da ação fiscal: Estrada Dario Manoel Cardoso, Lote 134 e 135, Bairro ingleses do Rio Vermelho, Florianópolis/SC. Nesse suposto endereço residencial, a correspondência foi devolvida pelos Correios com a indicação de número inexistente. A intimação, porém, foi recebida no endereço empresarial.

Após análise das informações prestadas pelo contribuinte, foi efetuado lançamento de ofício relativo a duas infrações: 001 - omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, em relação a recebimentos de sua esposa, Luciane Parma Pinto, da empresa individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR; 002 – acréscimo patrimonial a descoberto, verificadas nos anos-calendário de 2006 e 2007, conforme "Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal" (fls. 44 a 94).

O contribuinte apresentou impugnação, na qual alega o seguinte, conforme descrito no relatório do acórdão de impugnação:

#### *DA EFETIVA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS*

*O impugnante é pessoa física, titular da firma individual denominada DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR, CNPJ 01.436.162/0001-30. Relevante parte do acréscimo patrimonial apontado pela fiscalização se deve à desconsideração de valores provenientes da firma individual e disponibilizados diretamente a terceiros, ainda que em benefício ou em favor do contribuinte. Tal circunstância não infirma a conclusão de que houve efetiva distribuição de lucros ao autuado.*

*A pessoa natural que constitui a firma individual não tem a sua personalidade cindida entre uma pessoa física e outra jurídica. Há que se ter em conta que o patrimônio relacionado ao uso privado, bem como aquele que guarda vínculo com o exercício da atividade empresarial, pertence à pessoa natural titular da firma individual. Se o patrimônio é comum e tratando-se de firma individual, o resultado da atividade (lucro) se confunde com rendimentos e proventos disponíveis para a pessoa física.*

*Conforme entendimento jurisprudencial, a empresa individual não se reveste de personalidade jurídica. O seu titular é que atua em próprio nome e por sua conta e risco. A confusão no tocante à autonomia da empresa individual se origina da sua equiparação com a pessoa jurídica, unicamente para fins fiscais, nos termos art. 150, § 1º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999. Com efeito, a legislação tributária não tem o condão de instituir ou criar a personalidade jurídica, definição que advém unicamente do Código Civil Brasileiro (art. 40 e seguintes).*

*A recomposição contábil ora apresentada revela com clareza a licitude da conduta do contribuinte, afastando a imputação atacada.*

#### *DA INEXISTÊNCIA DE RENDIMENTOS OMITIDOS DE DEPENDENTE*

*As transferências de recursos da firma individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR para as contas bancárias de Luciene Parma Pinto, à época esposa do impugnante, se deram por conta e ordem do titular da firma para fazer face às despesas gerais e cotidianas do casal.*

*Se o patrimônio da firma individual se confunde com o da pessoa física porque a empresa individual não tem personalidade jurídica, havendo lucro naquela, o direcionamento de recursos à então esposa do impugnante, titular da firma individual, se confunde com a disponibilidade, a este, dos respectivos rendimentos.*

#### **DOS EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL**

*A fiscalização se equivocou ao considerar como tendo sido efetuado em janeiro de 2006 o pagamento do valor de R\$400.000,00 referente ao terreno situado na estrada geral para o Canto da Lagoa, distrito de Lagoa da Conceição, em Florianópolis-SC. É que embora a escritura pública tenha sido lavrada em 12/01/2006, o pagamento se deu da seguinte forma: R\$250.000,00 por meio do cheque nº 850018, conta 13.696-6, agência 3185 do Banco do Brasil, em 01/06/2005; R\$250.000,00 mediante a entrega de um automóvel BMW X5, em 03/06/2005, e R\$250.000,00 em moeda corrente, em 09/06/2005, conforme comprovado pelo recibo passado em 10/06/2005 concomitante à assinatura do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda.*

*Relativamente ao veículo FERRARI SPIDER 360, o Fisco também incorreu em equívoco quanto ao valor do bem adquirido em 2006. O valor de aquisição do veículo foi de R\$850.000,00 e não de R\$1.334.700,00 como considerado no demonstrativo da variação patrimonial. A fiscalização foi induzida a erro, pois, em resposta a ofício, a empresa Ilhas do Sul Revenda de Barcos Ltda informou a RFB o valor de aquisição pelo contribuinte de veículo distinto (FERRARI, CHAL STRADALLE/2005, PLACA GDF 0007).*

*Não andou bem o Fisco ao reputar como incorrido no ano-calendário 2007, o dispêndio equivalente ao aumento de capital efetuado pelo contribuinte na firma individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR, no valor de R\$1.850.000,00. É que como se depreende do Requerimento de Empresário firmado pelo contribuinte perante o Registro Nacional do Comércio, para fins do precitado aumento de capital, o referido documento foi formalmente protocolizado em 16/01/2008.*

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS DISPONÍVEIS DECLARADOS**

*Para fins do levantamento fiscal, foram desconsiderados recursos financeiros disponíveis do autuado acumulados ao longo dos anos e devidamente declarados no final do ano-calendário 2005, início de 2006, no valor de R\$2.000.000,00, uma vez que sua origem não teria sido comprovada.*

*Além do lançamento em comento, o contribuinte sofreu ação fiscal relativa ao ano-calendário 2005, em decorrência de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. O crédito tributário formalizado foi devidamente quitado.*

*É preciso averiguar os efeitos do lançamento de ofício, em relação ao ano-calendário 2005, especialmente quanto aos recursos financeiros disponíveis em caixa.*

*Se a premissa da autuação anterior é a existência de incremento patrimonial, a qual homologa o próprio lançamento do crédito tributário, tomando os fatos a ele relacionados incontroversos para a administração, forçoso é reconhecer que entre esses fatos se encontra o próprio acúmulo de recursos financeiros disponíveis ao final de 2005, por se tratar de um dos elementos do aumento patrimonial que foi objeto de investigação e, ao final, reconhecido como incorrido, sem retificação específica neste ponto.*

*Desse modo, é defeso à RFB, neste momento, desconsiderar os recursos financeiros acumulados (dinheiro em espécie) registrados na DIRPF do ano-base 2006.*

*Também não se pode perder de vista que os recursos financeiros acumulados no início de 2006 estão compostos de parcelas que foram obtidas em anos anteriores a 2005, já alcançados pela decadência.*

*Ademais, não é lícito imputar ao sujeito passivo falta de pagamento de IRPF fundada em omissão de rendimentos pela constatação de acréscimo patrimonial a descoberto derivada da não comprovação da origem de recursos mantidos em Caixa (dinheiro em espécie), haja vista que não tem o contribuinte a obrigação legal de manter consigo documentos de interesse fiscal relativos a fatos geradores cujo crédito tributário já foi fulminado pela decadência.*

#### **DA ILEGITIMIDADE DA MULTA QUALIFICADA**

*O Fisco não logrou comprovar, no caso dos autos, fraude, dolo ou simulação. Em última análise e quando muito, estamos diante de mera omissão de rendimentos que de acordo com manifestações do Conselho de Contribuintes não pode ensejar a qualificação da multa de ofício.*

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE PENALIDADES PECUNIÁRIAS**

*Deve ser afastada a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício aplicada.*

*A expressão “crédito tributário” constante do art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN abrange tão somente o tributo.*

*Ao estabelecer que “O crédito não integralmente pago no vencimento” está o CTN se referindo ao tributo não recolhido no dia de seu vencimento ou ao tributo recolhido a menor, até mesmo porque a penalidade (multa) somente surge em um segundo momento, qual seja, o não pagamento do tributo.*

*O caput do art. 161 do CTN também deixa claro que o “crédito” será acrescido de juros de mora “... sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”. Seria uma redundância admitir que a expressão “crédito tributário” abarcaria tanto o tributo (valor do principal) quanto as penalidades pecuniárias, pois, em sendo assim, estar-se-á admitindo a incidência de multas sobre multas.*

*O tributo não integralmente pago no vencimento ensejará: a imputação dos juros moratórios, como forma de recompor a lesão perpetrada contra o patrimônio estatal e a imposição das penalidades cabíveis, a exemplo da multa moratória ou de ofício.*

*Se tais penalidades já tivessem incluídas na palavra “crédito” (primeira parte do art. 161 do CTN), não haveria razão de ser para ressalva contida na parte final do dispositivo, no sentido de que a imposição dos juros moratórios se dará “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.*

*Mesmo que se considerarmos que o art. 161 do CTN permite a incidência de juros sobre multa, fato é que a legislação federal específica em nenhum momento determinou tal procedimento.*

*A simples previsão no CTN da suposta possibilidade de incidência dos juros moratórios sobre o crédito tributário não é suficiente para permitir que a Administração Pública assim proceda, posto que a função precípua da lei complementar é trazer normas gerais sobre matéria tributária, sem, contudo, criar*

*obrigações – e respectivas sanções por seu descumprimento -, matéria esta de competência de cada um dos Entes Federados.*

*A União Federal editou a Lei nº 9.430, de 1996, cujo art. 61 foi claro ao mencionar que os juros de mora incidiriam sobre “...débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1997”. A par das hipóteses previstas no art. 43 da citada lei, não há como fazer incidir a Selic sobre multas aplicadas de ofício, razão pela qual é evidente o direito da autuada de não serem computados juros de mora sobre penalidades.*

*Por fim, requer que seja julgada procedente a impugnação, para ser reconhecida a insubsistência do auto de infração, ou, sucessivamente, seja reduzida a multa de ofício para 75% do valor do crédito tributário constituído e afastada a incidência da Selic sobre a multa de ofício.*

Ao julgar a impugnação do contribuinte, a DRJ/BHE concluiu pela procedência em parte da impugnação, para excluir os valores de R\$ 2.950,00 e R\$ 49.331,33, lançados como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário de 2006 e 2007, respectivamente. Foi mantida a exigência relativa à outra infração, de omissão de rendimentos referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, nos meses de janeiro a dezembro de 2006 e nos meses de janeiro, março a abril e julho a dezembro de 2007.

O recorrente teve ciência do acórdão da DRJ/BHE em 1º de maio de 2012, por meio de edital afixado em 16 de abril de 2012 (fl. 1.332). A intimação enviada por via postal ao endereço cadastral do contribuinte foi devolvida pelos correios com a informação de que o destinatário “mudou-se” (fls. 1.328 e 1.329 e 1.343 a 1.345).

Em 22 de junho de 2012, foi lavrado Termo de Perempção (fl. 1.334), pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG), tendo em vista haver transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias sem que o contribuinte tivesse apresentado recurso da decisão de primeira instância.

O contribuinte foi intimado, em 13/04/2012, a efetuar o recolhimento dos débitos, por meio da Carta Cobrança nº 1807/2012 (fls. 1.340 a 1.347), que foi dirigida para o endereço da empresa.

Por meio de procurador legalmente habilitado, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 1.355 a 1.370, em 13/08/2012, no qual repisa os argumentos da impugnação, em relação às infrações mantidas pela decisão de primeira instância, exceto quanto às aquisições dos veículos Ferrari, que não são abordadas no recurso.

Ao final, requer a total improcedência do lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

Trata-se de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a impugnação, para excluir os valores de R\$ 2.950,00 e R\$ 49.331,33,

lançados como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, nos anos-calendário de 2006 e 2007, respectivamente.

### Tempestividade

Cabe, inicialmente, a análise da tempestividade do recurso interposto.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assim estabelece:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

[...]

#### Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II – por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

#### § 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária;

[...]

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

A ciência da decisão de primeira instância deu-se em 1º de maio de 2012, conforme edital publicado (fl. 1.332). Assim, ao apresentar o recurso voluntário (fls. 1.355 a 1.370) somente em 13 de agosto de 2012, estaria exaurido o prazo legal de trinta dias.

No entanto, percebe-se que a ação fiscal foi iniciada com o envio do termo de início para o domicílio tributário do contribuinte, Rua Santa Catarina, 1327, Ap. 502, Lourdes, Belo Horizonte/MG. Tendo em vista que a correspondência foi devolvida pelos Correios com a informação de "mudou-se", a Fiscalização passou a remeter os termos para o endereço da empresa individual do contribuinte, situada na Rua A, nº 100, Distrito Industrial de Contagem/MG, as quais surtiram os efeitos de efetiva ciência, pois o contribuinte sempre respondeu às intimações.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte enviou a intimação com o resultado do acórdão de impugnação para o endereço da pessoa física constante do cadastro, embora já fosse do conhecimento do Fisco que o contribuinte não mais residia naquele endereço e que as demais intimações, enviadas ao outro endereço - da empresa individual -, haviam surtido efeito.

Assim, mesmo que se tivesse enviado a intimação do resultado da decisão da DRJ para aquele endereço da pessoa física constante do cadastro CPF, quando do retorno da correspondência pelos Correios com a informação de que o destinatário havia se mudado, a DRF deveria ter tido o cuidado de enviá-la para o endereço para onde foram todas as intimações que o contribuinte recebeu, ou seja, o da empresa, e não ter partido logo para a intimação por edital.

Portanto, o contribuinte foi surpreendido quando recebeu a Carta Cobrança nº 1807/2012 em 13/04/2012 (fls. 1.340 a 1.347), no endereço da empresa, intimando-o a efetuar o recolhimento dos débitos, quando já havia sido ultrapassado o prazo legal para recurso.

Dessa forma, em respeito aos princípios da boa-fé objetiva e da ampla defesa, entendendo que fica sem efeito a citação efetuada por edital e o recurso voluntário interposto deve ser conhecido.

## **Mérito**

### **DAS ORIGENS - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS**

O contribuinte declarou ter recebido R\$ 1.800.000,00 no ano-calendário de 2006 e R\$ 3.500.000,00 no ano-calendário de 2007, como rendimentos isentos e não tributáveis.

Mediante análise dos extratos bancários da empresa e da sua conta particular, apresentados pelo contribuinte de forma incompleta, a autoridade fiscal conseguiu identificar algumas transferências da empresa individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR para a conta particular, as quais foram consideradas como distribuição de lucros da empresa. Também foram considerados como lucros distribuídos os pagamentos de contas em nome do contribuinte e efetuados pela empresa, tais como aquisições de veículos e IPTU. Os valores encontram-se demonstrados nas planilhas de fls. 44 a 94, anexas ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 12 a 43).

A autoridade fiscal desconsiderou os valores de supostas distribuições de lucros da empresa individual, os quais não foram comprovados pelo contribuinte e que correspondem a R\$ 479.731,58 no ano-calendário 2006 e R\$ 2.901.363,43 no ano-calendário 2007.

O recorrente alega que a empresa individual não possui personalidade jurídica e confunde-se com a pessoa física, razão pela qual o patrimônio é comum e o resultado da atividade (lucro) encontra-se disponível para ambos. Assim, defende que a Fiscalização

incorreu em erro, pois não considerou como lucro distribuído os dispêndios realizados pela empresa individual a terceiros, por conta e ordem do titular (recorrente).

Não lhe assiste razão neste ponto, visto que o recorrente não logrou comprovar, com documentos hábeis e idôneos, que os valores não considerados pela Fiscalização como lucros distribuídos foram de fato utilizados em seu benefício. Ressalte-se que, durante a ação fiscal, o contribuinte foi por diversas vezes intimado a comprovar as origens de seus recursos e não atendeu de forma satisfatória, consoante se verifica pelos termos acostados aos autos e pela descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal.

O recorrente também não apresentou na impugnação nem no recurso voluntário documentos que comprovem as suas alegações.

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Nesse caso, o recorrente apenas alegou e nada provou e, segundo brocardo jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

Temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado.

Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

O artigo 333 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Em igual perspectiva, temos o art. 333 do CPC:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Não se pode perder de vista que, quando não está presente nos autos prova objetiva da ocorrência de determinada situação, a autoridade julgadora formará sua livre convicção, na forma do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção [...]*

Portanto, devem ser afastadas as alegações do recorrente nessa questão, estando correto o procedimento da autoridade fiscal.

## DOS DISPÊNDIOS

a) pagamento do terreno situado no Distrito da Lagoa da Conceição, em Florianópolis/SC.

Alega o recorrente que o efetivo pagamento do terreno situado na estrada geral para o Canto da Lagoa, Distrito da Lagoa da Conceição, em Florianópolis/SC, ocorreu nas seguintes datas, 1º, 3 e 9 de junho de 2005 e da seguinte forma: R\$ 250.000,00, por meio do cheque nº 850.018, conta nº 13.695-6, agência 3185, do Banco do Brasil; entrega de um automóvel no valor de R\$ 250.000,00 e o restante, R\$ 155.000,00 em moeda corrente, conforme recibo passado em 10/06/2005, concomitantemente à assinatura do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda. Assim, esse valor da venda não poderia ser utilizado na evolução patrimonial do ano-calendário de 2006. No intuito de comprovar o alegado, o recorrente apresentou o recibo de fl. 1.236.

Observa-se que o recibo apresentado foi assinado mediante procuração, não sendo possível sequer a identificação do procurador, assim como não consta dos autos nenhuma prova da efetiva transferência dos recursos financeiros. Essa transação não foi declarada pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual e também não foi apresentado nenhum documento que comprove a transferência do veículo BMW X5 para os vendedores do imóvel, no valor alegado de R\$ 250.000,00.

Assim, não há como acatar os argumentos do contribuinte e deve ser mantido esse dispêndio na planilha de evolução patrimonial, conforme apurado pela Fiscalização.

b) aumento de capital da empresa individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR

Aduz o recorrente que o dispêndio para aumentar o capital da empresa individual DOUGLAS DOS SANTOS AGUIAR, no valor de R\$ 1.850.000,00, resultante de lucros acumulados, somente se deu em 16/01/2008, conforme documento apresentado ao Registro Nacional do Comércio (fls. 312 a 318), e não em 2007, como apurou a Fiscalização com base em informação da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, a qual decorreu de equívoco do contribuinte quando do seu preenchimento.

Verifica-se que o documento "Requerimento de Empresário", à fl. 317, foi assinado pelo contribuinte (empresário) em 08/01/2008 e registrado na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 16/01/2008, dentro do prazo legal.

A Lei 8.934, de 18 de novembro de 1994, assim dispõe:

*Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades:*

*I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;*

*II - cadastrar as empresas nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;*

*III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.*

[..]

*Art. 32. O registro compreende:*

[...]

*II - O arquivamento:*

*a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;*

[...]

*Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.*

Embora o contribuinte tenha informado esse aumento do capital social em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008 (ano-calendário de 2007), ele alega que cometeu um equívoco no seu preenchimento.

Tendo em vista que o documento "Requerimento de Empresário" é oficial e foi formalizado perante o Registro Nacional do Comércio, entendo que somente se poderia duvidar da sua veracidade se fossem encontrados fortes indícios de alguma falsidade, o que não restou demonstrado nos presentes autos.

Assim, em respeito à verdade material, entendo que essa aplicação, relativa ao aumento de capital, deve ser computada apenas no ano-calendário de 2008. Dessa forma, deve ser reduzido o valor de R\$ 1.850.000,00 dos dispêndios do mês de dezembro de 2007, o que resultará em um acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 50.121,56 naquele mês (R\$ 1.900.121,56 - R\$ 1.850.000,00).

*c) Recursos financeiros declarados na DAA (dinheiro em espécie)*

Foram desconsiderados pela fiscalização os recursos financeiros (dinheiro em espécie) declarados na Declaração de Ajuste Anual - DAA - do contribuinte do exercício de 2006, no valor de R\$ 2.000.000,00, tendo em vista a falta de comprovação.

O recorrente alega que foi fiscalizado no ano-calendário de 2005, sendo autuado pela infração de acréscimo patrimonial a descoberto e naquela oportunidade toda e qualquer hipótese de evolução patrimonial já foi verificada. Defende que o acúmulo de recursos financeiros, no final do ano de 2005, foi objeto de investigação e reconhecido como incorrido, o que impede que a Fiscalização possa vir agora desconsiderar esses recursos.

Afirma, ainda, que esses recursos financeiros foram acumulados ao longo de anos e que o Fisco não pode desconsiderar como origem valores relativos a anos-calendário anteriores, aos quais não lhe é mais possível efetuar o lançamento, em virtude da decadência.

Em relação ao ano-calendário de 2005, verifica-se que a quantia declarada como dinheiro em espécie, no valor de R\$ 2.000.000,00, não foi considerada como aplicação na ação fiscal relativa àquele ano, consoante demonstrativo de fl. 1.270, diferentemente do que alega o recorrente.

Também não há que se falar em decadência, uma vez que estamos nos referindo ao ano-calendário de 2006 e a ciência do auto de infração ocorreu em 13/09/2011, dentro do prazo legal de 5 anos. Quanto à alegada origem dos valores, relativa a anos-

calendário anteriores e supostamente atingidos pela decadência, é de se ressaltar que a tributação aqui discutida não se refere a rendimentos, mas sim a acréscimo patrimonial ocorrido nos anos de 2006 e 2007. A exigência da Fiscalização diz respeito à comprovação de um ativo (dinheiro em espécie) existente em dezembro de 2005 e não à tributação de rendimentos anteriores.

Quanto à efetiva existência dos valores em espécie, o argumento do contribuinte é frágil e não há como acolhê-lo. A simples informação na DAA do exercício de 2006, sem prova da sua realidade, não é aceitável, notadamente quando se trata de uma quantia de 2 milhões de reais. Cabe ao contribuinte provar a existência desse numerário em seu poder, mediante comprovantes de saques bancários, cheques descontados ou recebimentos em espécie, pois não é usual se manter um volume de dinheiro dessa monta fora do sistema bancário.

É de se destacar que, se o Fisco, na apuração da evolução patrimonial do ano de 2005, não acolheu esse valor declarado, que seria a seu favor, não poderia agora aceitá-lo a favor do contribuinte. Caso esse valor tivesse sido considerado como verdadeiro pela Fiscalização na ação fiscal anterior, o contribuinte teria sofrido um acréscimo patrimonial a descoberto bem superior ao que foi lançado, relativo ao ano de 2005.

Não estando presente nos autos prova objetiva da ocorrência de determinada situação, a autoridade julgadora formará sua livre convicção, na forma do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção [...]*

Desse modo, entendo como correto o procedimento do Fisco de não acatar esses recursos financeiros (dinheiro em espécie) como origens na apuração da evolução patrimonial.

#### DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

O lançamento foi efetuado com a multa qualificada, pois a autoridade fiscal entendeu que ocorreu sonegação e fraude fiscal, enquadradas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

A penalidade aplicada teve como fundamento o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, assim redigido:

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

*[...]*

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

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 assim dispõem:

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

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

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

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

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Verifica-se que as condutas acima descritas exigem do sujeito passivo o dolo, em razão de uma ação ou omissão tendente a causar dano à Fazenda Pública, tendo como objetivo a subtração total ou parcial de uma obrigação tributária.

Na presente situação, entendo que não restou comprovada uma conduta do contribuinte que caracterize evidente intuito de fraude, como pretende a autoridade lançadora, tratando-se de um caso de simples omissão de receitas.

Assim, não restando demonstrada a existência de dolo por parte do sujeito passivo, descabe a qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

É o caso de se aplicar a Súmula CARF nº 14, que dispõe: “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”.

#### DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sobre a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo que o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, ao se referir aos juros incidentes sobre os débitos para com a União, incluiu o tributo e a multa de ofício, pois a multa também é um débito com a Fazenda Pública.

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Nesse sentido é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.191, de 17/10/2011, Redator Designado Claudemir Rodrigues Malaquias)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-000.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Viviane Vidal Wagner)*

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendido que são devidos os juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se depreende da ementa abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12). (grifo nosso).*

Portanto, é de se manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento para excluir da base tributável do mês de dezembro de 2007 o valor de R\$ 1.850.000,00 e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*(assinado digitalmente)*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa