



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

Processo nº 16004.001202/2006-72
Recurso nº 159.548 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.386 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de outubro de 2009
Matéria Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF
Recorrente PAULO ROBERTO MARQUES DOS SANTOS
Recorrida DRF-São José do Rio Preto-SAFIS-SP

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-Calendário: 2000, 2001, 2002 e 2003

Ementa: NULIDADES – DENÚNCIA ANÔNIMA – INOCORRÊNCIA – O procedimento fiscal não se estribou unicamente em documentos trazidos por uma delação anônima. Ao contrário, a delação foi a ponta de um novelo desenrolado em longo e exaustivo trabalho fiscal. Ainda, não se pode dizer que a autoridade autuante se valeu da revogada oitiva fiscal, a uma, porque não houve pronunciamento da autoridade após a apresentação da impugnação; a duas, porque as intimações no curso do procedimento fiscal objetivavam aclarar a matéria tributável a ser lançada.

PERÍCIA – NÃO COMPROVAÇÃO DA IMPRESCINDIBILIDADE – REJEIÇÃO - A prova pericial surge como meio para suprir a carência de conhecimentos técnicos do julgador para solução do litígio. Afinal, não é admissível que o julgador seja detentor de conhecimentos universais para examinar cientificamente todos os fenômenos possíveis de figurar na seara tributária. Entretanto, a expressiva quantidade de documentos e informações, por si só, não autoriza o deferimento da perícia. Caso o julgador assim o fizesse, estaria abdicando de sua competência de julgar, devolvendo os autos para novas oitivas da autoridade autuante e do contribuinte. Deve-se lembrar que as câmaras de julgamento do contencioso administrativo fiscal são compostas por julgadores especializados na matéria tributária, notadamente na sua vertente jurídico-contábil, sendo desnecessária a opinião de experto contábil sobre as provas juntadas tempestivamente aos autos.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN – ANO-CALENDÁRIO 2000 - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na

data do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTE DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – POSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DESSAS DUAS INFRAÇÕES – Não há incompatibilidade entre a infração decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e a apuração em fluxo de caixa que aponta acréscimo patrimonial a descoberto. Entretanto, os rendimentos oriundos dos depósitos bancários devem funcionar como fontes de recursos no fluxo de caixa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FLUXO DE CAIXA – QUESTIONAMENTO DOS DISPÊNDIOS – EQUÍVOCOS EM VALORES REGISTRADOS – ACERTO PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO – AUSÊNCIA DE NULIDADE - Comprovado o equívoco no dispêndio apontado no fluxo de caixa, o julgador administrativo deve proceder a correção no ponto em que o recorrente tenha razão, reduzindo o excesso de aplicações em face das fontes de recursos. Não há qualquer nulidade nesse procedimento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FLUXO DE CAIXA – CRITÉRIOS DE ALOCAÇÃO DAS APLICAÇÕES - Em caso de dúvidas quanto à efetividade ou momento da ocorrência dos dispêndios no fluxo de caixa que apurou o acréscimo patrimonial a descoberto, deve-se adotar o critério mais favorável ao contribuinte.

SALDO CREDOR DE CAIXA – DESPESA DE PESSOA JURÍDICA – IMPOSSIBILIDADE DA IMPUTAÇÃO COMO DISPÊNDIO EM NOME DO SÓCIO COTISTA - O saldo credor de caixa deveria ser considerado como omissão de registro de receita na pessoa jurídica (art. 281, I, do Decreto nº 3.000/99), e não imputado em desfavor do sócio cotista da empresa.

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS REMANESCENTES QUE CONSTARAM EM INTIMAÇÃO PRIMEVA – AUSÊNCIA DE NULIDADE – Os depósitos que constaram no auto de infração não foram uma inovação no momento da autuação. Os depósitos bancários que constaram como rendimentos omitidos estavam na primeira intimação ao recorrente para comprovar a origem dos depósitos bancários.

ARBITRAMENTO – CUSTO DE CONSTRUÇÃO COM POSTOS DE COMBUSTÍVEIS – CUB E ORÇAMENTOS DE POSTOS EM CIDADES VIZINHAS – LAUDOS TÉCNICOS APRESENTADOS PELO RECORRENTE QUE RATIFICAM PARTE DOS CUSTOS ARBITRADOS – HIGIDEZ DO PROCEDIMENTO - Os Laudos Técnicos acostados pelo recorrente, então impugnante, ratificaram partes dos custos arbitrados pela fiscalização. Entretanto, há itens de custos que somente constam nos Laudos, bem como outros itens que somente constam no arbitramento. Para os que somente constam no arbitramento, não é possível infirmá-los a partir dos Laudos.

ARBITRAMENTO – CUSTO DE AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS – ANÚNCIOS DE JORNAL DE GRANDE CIRCULAÇÃO DA LOCALIDADE – ANÚNCIOS CONTEMPORÂNEOS ÀS AQUISIÇÕES – POSSIBILIDADE – Quando o custo de aquisição informado divergiu dos preços normais praticados no mercado imobiliário local, a fiscalização utilizou anúncios classificados contemporâneos à data da aquisição para arbitramento do custo. Para infirmar tais custos, o recorrente deveria contraditar cada valor, trazendo, por exemplo, a comprovação do desembolso que extinguiu a obrigação. A mera alegação de que a alienação não ocorreu pelo valor arbitrado pela fiscalização, sem qualquer elemento de prova que ilida o procedimento utilizado pelo Auditor-Fiscal, não pode prosperar.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS – IMPOSSIBILIDADE DA QUALIFICAÇÃO – Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430/96, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em indeferir o pedido de diligência e rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para acolher a decadência do lançamento do ano-calendário de 2000; reduzir a multa de ofício para 75% e excluir da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto os seguintes valores: i) R\$ 80.391,50, no ano-calendário 2001; ii) R\$ 62.001,28, no ano-calendário 2002; e iii) R\$ 140.111,03, no ano-calendário 2003, nos termos do voto da Relatora.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente



VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Relatora

03 DEZ 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente convocado).

Relatório

Antes de relatar o processo, e posteriormente passar ao conhecimento e exame do recurso voluntário, esclareço que considerando que os fatos tratados nestes autos são os mesmos discutidos no Processo Administrativo nº 16004.001200/2006-83, cujo contribuinte autuado é o Sr. Sérgio Antonio Marques dos Santos, irmão do recorrente. Considerando ainda ter a própria autoridade fiscal utilizado neste Processo Administrativo provas produzidas no curso da fiscalização aberta pelo MPF - Fiscalização nº 0810700-2005-00378, que tem como sujeito passivo o Sr. Sérgio Antonio Marques dos Santos, irmão do fiscalizado. E ainda, considerando que as argumentações recursais do ora recorrente são praticamente idênticas (*ipsis literis*) àquelas formuladas também em sede de recurso voluntário por seu irmão (Sérgio Antonio Marques dos Santos), desde já, no que couber, reproduzirei nesta decisão os termos do voto proferido pelo d. Conselheiro deste E. CARF, Relator Sr. Giovanni Christian Nunes Campos, nos autos do Processo Administrativo nº 16004.001200/2006-83 (Recurso Voluntário nº 158.409).

Com efeito, esta prática está motivada basicamente no sentido de uniformizar as decisões proferidas sobre fatos idênticos que compõem ambos os processos administrativos, cujas razões de decidir são absolutamente as mesmas, evitando, deste modo, que sejam proferidas decisões conflitantes sobre as mesmas argumentações trazidas em ambos os processos por parte dos recorrentes.

Reforço nesse sentido que compulsando os autos é evidente que em grande parte das operações fiscalizadas (quase a totalidade delas) o recorrente e seu irmão (Sérgio Antonio Marques dos Santos) são sócios em 50% dos negócios, o que levou inclusive a autoridade fiscal calcular as infrações atribuindo metade dos valores apurados a cada um dos irmãos.

Por esse motivo, conforme já exposto, a autoridade fiscal utilizou-se de provas produzidas no curso da fiscalização aberta pelo MPF-Fiscalização nº 0810700-2005-00378, as quais são analisadas também nestes autos, de forma que compartilhando das razões de decidir aplicadas aos mesmos fatos analisados pelo Relator Sr. Giovanni Christian Nunes Campos nos autos do Processo Administrativo nº 16004.001200/2006-83, farei a inserção nesta decisão, quando cabível, do conteúdo constante do referido voto já proferido, inclusive para fins de relatar o processo, conforme segue.

Em face do contribuinte Paulo Roberto Marques dos Santos, 88, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 04/12/2006, Auto de Infração (fls. 2.479/2.484), com ciência pessoal em 05/12/2006.

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado:

IMPOSTO	R\$ 787.347,84
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 1.181.021,75

Sobre os valores acima incidirão juros de mora, à taxa Selic, a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito tributário.

A presente autuação imputou as seguintes infrações ao contribuinte:

- acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 2000 a 2003, apenado com multa de ofício de 150%;
- omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, nos anos-calendário 2000 e 2001, apenada com multa de ofício de 150%.

A presente ação fiscal teve início a partir de denúncia anônima originalmente apresentada ao Ministério Público Federal. O denunciante arrolou 33 postos de combustíveis, em funcionamento e em construção, que seriam de propriedade do recorrente (fls. 16 a 124), asseverando que a evolução patrimonial do contribuinte era incompatível com a atividade econômica de distribuição de combustível.

Para formalizar o início do procedimento fiscal, a autoridade autuante lavrou Termo de Início de Fiscalização (fls. 155 a 159), intimado ao contribuinte em 18/04/2005 (fls. 160), no qual solicitou os documentos aquisitivos de bens e direitos e cópia de contratos sociais de 21 empresas, tudo atribuído como de propriedade do recorrente. Com o fito de atender esta intimação, o contribuinte trouxe aos autos a documentação de fls. 161 a 306.

O procedimento fiscal, que resultou na constituição do crédito tributário acima referido, encontra-se relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.434 a 2.473).

Os Fluxos dos Demonstrativos de Variação Patrimonial dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003 estão acostados nas fls. 75 a 78, 108 a 111, 150 a 153 e 188 a 191, todas do anexo VI, respectivamente. Para cada Demonstrativo, há uma série de planilhas com os diversos itens das origens e aplicações de recursos (fls. 02 a 74, 79 a 107, 112 a 149, 154 a 187 do anexo VI).

Após o último dos Demonstrativos acima (do ano-calendário 2003), constante do anexo VI, a autoridade autuante discriminou como arbitrou as múltiplas despesas lançadas nos Demonstrativos. Aqui, mister relacionar os principais dispêndios arrolados nos Demonstrativos¹:

- **gastos com reforma/construção**
 - Posto Itamaraty Ananda Ltda, localizado na Rua Pedro Amaral, nº 3.581, bairro de Vila Ercília, São José do Rio Preto (SP) –

¹ Considerando que o contribuinte e seu irmão eram co-proprietários da maioria dos bens e imóveis descritos nos Demonstrativos, nessas situações, a fiscalização imputou metade do dispêndio a cada co-proprietário.

Bem arrendado da Cooperativa Agropecuária Mista e de Cafeicultores de Alta Araraquarense (CAFEALTA), conforme contrato de arrendamento de 15/06/2000 (fls. 808 a 814 do anexo V), no qual rezava que os contratantes poderiam adaptar o imóvel para a utilidade pretendida, podendo descontar do aluguel um total de R\$ 100.000,00, a título de despesas com reforma. Pelo termo de aditivo do contrato de locação comercial, firmado em 16/08/2002, registrou-se que o montante de R\$ 100.000,00 já tinha sido descontado dos alugueres passados. Considerando que os responsáveis pelo arrendamento foram o contribuinte e seu irmão, a autoridade autuante imputou como dispêndio metade do valor acima, no período de junho/2000 a agosto/2002, diminuindo o valor de aquisição de um tanque de combustível de 30 m³, incorporado ao bem e adquirido pela Posto Itamaraty Ananda Ltda (fls. 196 a 198 do anexo VI);

- nos anos-calendário 2001 e 2002, foram imputados como despesas, conforme declaração do fiscalizado de 30/09/2005, os valores despendidos pelo contribuinte na reforma no imóvel localizado na quadra 5 da Avenida Monte Aprazível; no Auto Posto Vale do Sol de Rio Preto Ltda; no imóvel da quadra J do Residencial Vale do Sol; e no imóvel da quadra 14 do Bairro Eldorado (fls. 198 do anexo VI);
- no ano-calendário 2003, o pagamento de honorários ao Sr. Pedro César Uliana, conforme resposta de 26/09/2005, e os valores pagos à empresa Belgo Siderurgia S/A, referentes a produtos aplicados na construção civil, foram imputados como despesas do contribuinte. Deve-se ressaltar que, considerando que também foram imputados ao contribuinte o dispêndio com a construção de postos de combustíveis, alguns dos valores pagos à empresa Belgo Siderurgia S/A foram descontados do dispêndio com a construção dos postos (fls. 198 a 202 do anexo VI).

- **aquisição de bens e direitos**

- ano-calendário 2000 (fls. 205 e 206 do anexo VI)
 - pagamentos de R\$ 9.500,00 e R\$ 15.500,00, relacionados à aquisição dos lotes 14 e 15, da quadra 75, do loteamento Solo Sagrado;
 - aquisição de motocicleta Honda CBX200 Strada;
 - aquisição de quotas do capital social do Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda;
 - 50% do valor da aquisição de reboque Krone, ano 1992, placa ACP-8551, com utilização, no entendimento da fiscalização, de interposta pessoa, no caso a mãe do

fiscalizado, no valor de R\$ 3.500,00 (fls. 68 do anexo VI);

- aquisição de 50% de um imóvel rural, com área de 58 hectares, denominado sítio São José, no valor de R\$ 295.000,00, e de uma área de terra de 7,26 hectares, no valor de R\$ 37.000,00, ambos adquiridos em co-propriedade com o irmão do contribuinte. Assim, imputou-se ao contribuinte um dispêndio de R\$ 166.000,00. Este valor foi extraído da escritura pública de compra e venda do primeiro imóvel, lavrada em 22/02/2005, por R\$ 295.000,00, bem como das informações da DIRPF-exercício 2001 dos alienantes. Ademais, a autoridade autuante acostou cópia de jornal com classificados da época da transação, corroborando o valor imputado como dispêndio.
- ano-calendário 2001 (fls. 206 a 209 do anexo VI)
 - imputado ao contribuinte 50% do valor das cotas pagas dos consórcios nºs 51 e 281, administrados pela Rodobens Administração e Promoções Ltda, ressaltando que a autoridade autuante registrou que o contribuinte utilizou sua mãe, que funcionara como interposta pessoa na operação. O valor imputado como dispêndio foi de R\$ 14.252,33 (fls. 1.344 a 1.354 e 105, esta última do anexo VI).
- ano-calendário 2002 (fls. 210 a 211 do anexo VI)
 - imputado ao contribuinte 50% do valor das cotas pagas dos consórcios nºs 51 e 281, administrados pela Rodobens Administração e Promoções Ltda, ressaltando que a autoridade autuante registrou que o contribuinte utilizou sua mãe, que funcionara como interposta pessoa na operação. O valor imputado como dispêndio foi de R\$ 7.243,24 (fls. 144 do anexo VI);
 - aquisição de veículos (Mercedes-Benz 1938/s e Ford Cargo 4030) e de dois reboques Noma SRTE27, por intermédio de interposta pessoa, a mãe do fiscalizado, sendo imputado ao recorrente os montantes de R\$ 32.500,00, R\$ 41.500,00 e R\$ 19.500,00, respectivamente (fls. 144 e 145 do anexo VI). Os motivos que levaram a autoridade autuante ao convencimento da presença de interposta pessoa estão registrados nas fls. 210 (parte final) e 211 do anexo VI;
 - arrematação de fração ideal de 20% de um terreno com frente para a rua Barão de Cotegipe (lado ímpar), Vila Ercília, São José do Rio Preto, no valor de R\$ 18.000,00,

sendo atribuído 50% do valor ao contribuinte (fls. 144 e 146 do anexo VI).

○ ano-calendário 2003 (fls. 211 a 213 do anexo VI)

- imputado ao contribuinte 50% do valor das cotas pagas dos consórcios nºs 51 e 281, administrados pela Rodobens Administração e Promoções Ltda, ressaltando que a autoridade autuante registrou que o contribuinte utilizou sua mãe, que funcionara como interposta pessoa na operação. O valor imputado como dispêndio foi R\$ 2.661,35 (fls. 181 do anexo VI);
- 50% do valor de aquisição dos lotes 13, 14 e 15 da quadra 27 do Residencial Cidade Jardim (fls. 181 do anexo VI);
- aquisição de 40.000 quotas do capital social do Auto Posto Barcelona Ltda, no valor de R\$ 40.000,00 (fls. 181 do anexo VI);
- aquisição do estabelecimento comercial denominado Auto Posto Avenida de Barretos Ltda, no valor de R\$ 67.500,00 (fls. 181 do anexo VI);
- permuta de um imóvel situado no Jardim Bordon com outro no Residencial Damha, no qual os filhos do recorrente figuraram como interpostas pessoas, no valor de R\$ 100.000,00. Os motivos que levaram a autoridade fiscal a afirmar que os filhos do contribuinte figuraram como interpostas pessoas nestas operações estão registrados nas fls. 212 do anexo VI;
- aquisição de bens das empresas Mebras e Roma, no valor total de R\$ 64.466,98 (fls. 181 do anexo VI).

• **outros dispêndios/aplicações (fls. 214 a 226 do anexo VI)**

○ ano-calendário 2000 (fls. 73 do anexo VI)

- integralização de capital nos Postos Itamarati Visão Futuro Ltda, Itamarati Ananda Ltda e Itamarati Jaya Ltda;
- considerando que o Posto Itamaraty Visão Futuro Ltda adquiriu um equipamento de lavagem de veículo antes de seu funcionamento, no valor de R\$ 20.000,00, a fiscalização abateu este valor do capital integralizado (R\$ 10.000,00), apurando um “saldo credor de caixa” no valor de R\$ 10.000,00, imputando 50% desse valor como dispêndio em desfavor do contribuinte. Ademais, tal aquisição não constou do Livro Razão deste posto.

- ano-calendário 2001 (fls. 107 do anexo VI)
 - integralização de capital dos Postos Itamarati Visão Futuro Ltda e Itamarati Jaya Ltda;
 - empréstimos efetuados para os postos Itamarati Visão Futuro Ltda e Itamarati Jaya Ltda.
- ano-calendário 2002 (fls. 148 e 149 do anexo VI)
 - integralização do capital do Posto Itamarati-Marcopolo Ltda e uma série de pequenas despesas.
- ano-calendário 2003 (fls. 185 a 187 do anexo VI)
 - integralização do capital dos Postos Itamarati Prakash Ltda, Itamarati Yantra Ltda, Itamarati Matec Ltda, Gênesis-Loja de conveniência Ltda e Recicle-alfa reciclagem Ltda (fls. 185 do anexo VI);
 - emolumentos cartorários, pagamento de contas telefônicas e licenças ambientais (fls. 185 do anexo VI);
 - despesas efetuadas nos postos Itamarati Marcopolo Ltda e Itamarati Yantra Ltda antes do início da atividade comercial destas empresas, que excederam o valor do capital social integralizado, o que levou a fiscalização a imputar o excesso titularizado como “saldo credor de caixa” em desfavor do contribuinte, nos valores de R\$ 339,65 e R\$ 1.824,77, respectivamente;
 - integralização do capital social dos postos Itamarati Star One Ltda, Itamarati Anahata Ltda, Itamarati-Star Alliance Ltda e BRA-Universo Posto de Combustíveis Ltda, nos valores individuais de R\$ 20.000,00. Estas empresas tinham como cotistas a filha e o pai do recorrente. Considerando que estes não tinham lastros para figurarem no quadro societário de tais empresas, a autoridade autuante as considerou como interpostas pessoas em face do contribuinte e de seu irmão, estes entendidos como os reais proprietários dos postos (fls. 2.289 a 2.301 e, do anexo VI, as fls. 223 e 226).
- **outros débitos em conta corrente (fls. 227 a 235 do anexo VI) – débitos identificados na conta corrente do contribuinte (título de capitalização e outras despesas)**
- **gastos arbitrados (fls. 236 a 311)**²

² Como regra, para arbitramento do custo de construção dos postos de combustíveis, abaixo, a autoridade autuante utilizou para todos os postos a metodologia e elementos de comparação do Posto Itamarati Jaya Ltda.

- Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda (valor total despendido de R\$ 136.575,67, sendo atribuído 50% deste dispêndio ao contribuinte, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002):
 - a partir de anúncios classificados da época, aliado a duas escrituras de venda e compra anterior a presente alienação (valor de alienação de R\$ 45.000,00, em abril de 1998; valor de alienação de R\$ 34.040,00, em julho de 1998 – fls. 657 a 666 do anexo V), desconsiderou-se o valor de aquisição do terreno em que foi construído este posto, escriturado por R\$ 31.000,00 (fls. 324 a 325v), arbitrando-se em R\$ 51.069,22 (fls. 236 e 237), a preço de novembro de 2000 (data da promessa de venda e compra). Deve-se ressaltar que o fiscalizado prestou declaração informando que tinha pagado R\$ 46.500,00, aqui incluído R\$ 5.000,00 em decorrência da aquisição das cotas sociais (fls. 693 a 694);
 - o valor estimado para a conclusão das obras deste posto montou R\$ 278.292,35, com término das obras em novembro de 2001. Considerando a contratação de um mútuo com a Petrobrás pelos antigos proprietários (fls. 1.244 e 1.248), com parcelas liberadas em 1999 e 2000, e valor atualizado de R\$ 228.110,64, em novembro de 2001, estimou-se que houve um aporte de recursos próprios de R\$ 50.181,71 por parte dos novos cotistas (o contribuinte e seu irmão) para conclusão das obras;
 - considerando a data de conclusão das obras, a autoridade autuante confrontou o capital social integralizado com as despesas pré-operacionais (energia elétrica, aquisição de um equipamento para lavagem e parcelas do mútuo com a Petrobrás), apurando um “saldo credor de caixa” de R\$ 35.324,73, em setembro de 2001. Dessa forma, tal valor foi imputado aos cotistas como gastos não declarados na aquisição deste posto, em fevereiro de 2002, data da alteração social que consignou a transferência dos bens (fls. 476 a 481).
- terreno urbano, com área de 5.000 m², situado no bairro Eldorado de São José do Rio Preto, com valor de aquisição na escritura de R\$ 20.000,00 e valor constante na base de cálculo do ITBI de R\$ 150.000,00. De posse de classificados jornalísticos da época da alienação, arbitrou-se o valor do terreno em R\$ 160.984,85 (utilizou-se o menor valor do metro quadrado levantado – fls. 242 do anexo VI). Foi ativado como dispêndio no Demonstrativo 50% deste valor no ano-calendário 2000 (fls. 58 ao anexo VI);
- aquisição de prédio residencial urbano, com área de 244 m², situado na Rua São Paulo, nº 500, lote nº 02, quadra 30, bairro

Jardim Bordon, com escritura lavrada em 1º/12/2000, constando um valor de alienação de R\$ 35.000,00 (e base de cálculo do ITBI de R\$ 45.095,00), por dependente do fiscalizado. De posse de classificados jornalísticos da época da alienação, verificou-se que um imóvel similar tinha um valor entre R\$ 80.000,00 e R\$ 160.000,00. Por fim, considerando que este imóvel foi permutado em 7/11/2003, com valor constante nesta escritura de R\$ 146.250,88, a autoridade autuante deflacionou este último valor para dezembro de 2000, utilizando os índices CUB do SINDUSCON do Estado de São Paulo, arbitrando um valor de aquisição de R\$ 104.845,81 (fls. 58 do anexo VI);

- Posto Itamarati Jaya Ltda (custo total registrado nos Demonstrativos de Variação Patrimonial de R\$ 143.202,38 – fls. 243 a 251 do anexo VI) – Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) – Anos-calendário 2000 e 2001:
 - o índice CUB-padrão comercial-andares livres 4N foi utilizado para definir o custo por m² da construção. Considerando o início da obra na data de expedição do alvará de construção (20/03/2000) e a conclusão na data da expedição do auto de vistoria do Corpo de Bombeiros (7/05/2001), bem como a área construída de 127,26 m², a fiscalização arbitrou um custo de construção de R\$ 51.614,56, imputando 50% deste ao fiscalizado;
 - o custo por metro quadrado referente à cobertura de bombas contratadas pela Petrobrás foi utilizado para definir o custo cobertura de bombas deste Posto. Ainda, a variação do índice CUB foi utilizado para atualizar o custo indicado pela Petrobrás, que teve como referência cartas-contrato para construção de postos na cidade de Ribeirão Preto-SP (fls. 222 a 307 do anexo IV). Assim, a fiscalização arbitrou um custo de cobertura das bombas de R\$ 11.034,43, imputando 50% deste ao fiscalizado;
 - o custo da construção dos pisos externos foi arbitrado em R\$ 40.989,29, aqui utilizando o preço por m² que a Petrobrás contratou para construção de postos de serviços na cidade de Ribeirão Preto-SP (fls. 222 a 307 do anexo IV). A fiscalização arbitrou este custo em R\$ 40.989,29, imputando 50% deste ao fiscalizado;
 - o custo das instalações elétricas, hidráulicas, telefonia, lógica, som e sistema de proteção contra descargas elétricas foi arbitrado em R\$ 32.162,84 (base setembro de 2001). Tomou-se como base de comparação as cartas-contrato da Petrobrás já referidas, distribuindo o custo em todo o período da obra, com atualização pelo índice CUB-



padrão comercial-andares livres 4N. A fiscalização imputou 50% deste custo ao fiscalizado;

- assentamento de 02 tanques de 30 m³ - utilizando como padrão uma carta-contrato em que a Petrobrás Distribuidora contratou a instalação de equipamentos na cidade de Guaxupé-MG (fls. 308 a 314 do anexo IV), arbitrou-se um custo de instalação de R\$ 1.484,48, com 50% atribuído ao fiscalizado;
 - aquisição de 02 tanques de 30 m³ - considerando a aquisição de um tanque com idênticas qualificações em 7/07/2003, deflacionou-se o preço deste bem, utilizando a variação de preço do aço CA-50-diâmetro de 12,5mm, extraído da tabela de materiais do Sinduscon, arbitrando-se um custo de aquisição para os 02 tanques acima de R\$ 6.001,13, com metade deste ônus atribuído ao contribuinte.
- Posto Itamarati Visão Futuro Ltda, situado na Avenida Domingos Falavina, Boa Vista, São José do Rio Preto - Custo total registrado nos Demonstrativos de Variação Patrimonial de R\$ 167.014,68 (fls. 251 a 260 do anexo VI) – Anos-calendário 2000 e 2001:
- o custo da construção foi arbitrado em R\$ 48.379,03;
 - o custo da construção da cobertura das bombas foi arbitrado em R\$ 15.653,70;
 - o custo da construção dos pisos externos foi arbitrado em R\$ 55.807,46;
 - o custo das instalações elétricas, telefonia, lógica, som, sistema de proteção contra descargas elétricas e hidráulicas foi arbitrado em R\$ 36.431,70 (base setembro de 2001);
 - o custo de assentamento de 03 tanques de 30 m³ foi arbitrado em R\$ 2.221,07;
 - o custo de aquisição de 03 tanques de 30 m³ foi arbitrado em R\$ 8.521,72.
- Posto situado na Av. Alfredo Teodoro de Oliveira - São José do Rio Preto – Construção inacabada (fls. 262 a 266) – Dispendio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) – ano-calendário 2001:
- o custo da construção (parcial) foi arbitrado em R\$ 19.463,20;



- o custo da construção da cobertura das bombas foi arbitrado em R\$ 8.597,84.
- Posto situado no Distrito de Engenheiro Schimidt – São José do Rio Preto – Construção inacabada (fls. 266 a 271) – Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) – Ano-calendário 2002:
 - a partir de anúncios classificados do ano de 2003 (seguinte ao ano da aquisição), aliado à promessa de compra e venda em que o vendedor figurou como promitente comprador (do ano de 2000, no valor de R\$ 40.000,00), desconsiderou-se o valor de aquisição do terreno em que foi construído este posto, escriturado por R\$ 10.000,00, arbitrando-se o custo de aquisição em R\$ 40.000,00 (fls. 270 e 271 do anexo VI);
 - o custo da construção (parcial) foi arbitrado em R\$ 12.383,92;
 - o custo da construção da cobertura das bombas foi arbitrado em R\$ 20.691,73.
- imputado ao contribuinte 50% do valor de aquisição do repasse dos consórcios n.ºs 51 e 281, administrados pela Rodobens Administração e Promoções Ltda, no valor de R\$ 26.152,97, e do repasse do consórcio de uma moto CG Titan KS, esta no valor de R\$ 1.875,00, ressaltando que a autoridade autuante registrou que o contribuinte utilizou sua mãe, esta funcionando como interposta pessoa. O valor arbitrado tomou por base os valores pagos pelo consorciado original (fls. 260 a 262 do anexo VI);
- Posto situado no Jardim Alvorada de Mirassol (SP) – construção nos anos-calendário 2003 e 2004 (fls. 271 a 273 do anexo VI) - dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente):
 - para o ano-calendário 2003, foi arbitrado um custo de construção de R\$ 36.851,45.
- Posto Itamarati Star One Ltda – Mirassol (SP) – Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) – Ano-calendário 2003 – A fiscalização identificou a presença de interpostas pessoas (filha e genitor do fiscalizado) que se apresentavam como sócios nos autos constitutivos desta empresa (fls. 277 a 280 do anexo VI). Considerando que estas não tinham estrutura patrimonial e financeira para figurarem no quadro societário de tais empresas, a autoridade autuante as considerou como interpostas pessoas em face do contribuinte e de seu irmão, estes os reais proprietários dos Postos (fls. 223 e 226 do anexo VI):



- o custo de assentamento de 03 tanques de combustível foi arbitrado em R\$ 3.069,75;
 - o custo da construção da cobertura das bombas foi arbitrado em R\$ 6.235,10.
- Posto Itamarati Star Alliance Ltda, situado na Avenida Danilo Galeazzi, nº 4.445, São José do Rio Preto – Construção nos anos-calendário 2003 e 2004, sendo arbitrado que, em 2003, a parcela construída atingiu 55,45% do total da construção (fls. 280 a 285 do anexo VI) - Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) - A fiscalização identificou a presença de interpostas pessoas (filha e genitor do fiscalizado) que se apresentavam como sócios nos autos constitutivos desta empresa (fls. 280 a 285 do anexo VI). Considerando que estas não tinham estrutura patrimonial e financeira para figurarem no quadro societário de tais empresas, a autoridade autuante as considerou como interpostas pessoas em face do contribuinte e de seu irmão, estes os reais proprietários dos Postos (fls. 223 e 226 do anexo VI).
- para o ano-calendário 2003, foi arbitrado um custo de construção de R\$ 33.063,36;
 - o custo da construção da cobertura das bombas foi arbitrado em R\$ 16.473,61;
 - o custo de assentamento de 03 tanques de combustível foi arbitrado em R\$ 3.198,33.
- Posto Itamarati Marcopolo Ltda – Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) – Ano-calendário 2003 (fls. 285 a 286 do anexo VI):
- o custo de assentamento de 02 tanques de combustível foi arbitrado em R\$ 2.065,08.
- Posto Itamarati Anahata Ltda, situado na Vicinal para Talhados - construção nos anos-calendário 2003 a 2005 - Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) - (fls. 286 a 289 do anexo VI)- A fiscalização identificou a presença de interpostas pessoas (filha e genitor do fiscalizado) que se apresentam como sócios nos autos constitutivos desta empresa (fls. 380 a 285 do anexo VI). Considerando que estas não tinham estrutura patrimonial e financeira para figurarem no quadro societário de tais empresas, a autoridade autuante as considerou como interpostas pessoas em face do contribuinte e de seu irmão, estes os reais proprietários dos Postos (fls. 223 e 226 do anexo VI):
- para o ano-calendário 2003, foi arbitrado um custo de construção de R\$ 10.565,49;



- o custo de assentamento de 03 tanques de combustível foi arbitrado em R\$ 3.198,33.
- Posto Itamarati Yantra Ltda, situado na Avenida Potirendaba, nº 3.809, São José do Rio Preto - Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) – Ano-calendário 2003 (fls. 289 a 297 do anexo VI):
 - o custo de construção foi arbitrado em R\$ 102.954,17;
 - o custo da construção da cobertura das bombas foi arbitrado em R\$ 30.935,98;
 - o custo de assentamento de 03 tanques de combustível foi arbitrado em R\$ 3.097,62;
 - o custo da construção dos pisos externos foi arbitrado em R\$ 68.208,86;
 - o custo das instalações elétricas, telefonia, lógica, som, sistema de proteção contra descargas elétricas e hidráulicas foi arbitrado em R\$ 85.142,45.
- Posto Itamarati Matec Ltda, situado na Avenida Dr. Leoman Sellman Nazareth – Dispêndio rateado com o outro cotista (irmão do recorrente) - Construção nos anos de 2003 e 2004:
 - para o ano-calendário 2003, o custo de construção de escritório, loja, vestuário e cobertura deste Posto foi arbitrado em R\$ 23.682,67;
 - para o ano-calendário 2003, o custo de cobertura das bombas de combustível foi arbitrado em R\$ 1.839,11.
- Auto Posto Barcelona Rio Preto Ltda (atual Posto Itamarati Abundância Ltda) e Mira Conveniência Ltda-ME – Avenida Philadelpho Manoel Gouveia Neto - De acordo com o relatório fiscal, o contribuinte e seu irmão adquiriram estas empresas em 2003. A fiscalização entendeu que o valor informado da transação não correspondeu ao efetivo custo da transação:
 - a fiscalização arbitrou o custo da aquisição das empresas em R\$ 238.065,16 (fls. 301 a 306);
 - de posse de anúncios classificados da época da transação, a fiscalização arbitrou o custo do terreno destas empresas em R\$ 215.705,10 (fls. 306 e 307).
- aquisição do fundo de comércio do Auto Posto Duarte-Rio Preto (passou a se denominar Posto Itamarati Prakash Ltda) – Bem



adquirido pelo contribuinte e seu irmão – Ano-calendário 2003 (fls. 307 a 311):

- Considerando a tancagem deste Posto na época da alienação, aliado a anúncios de jornal sobre a venda de postos, a fiscalização arbitrou o valor de aquisição do fundo de comércio em R\$ 117.067,27.
- propriedade agrícola com área de 14 alqueires, encravado na Fazenda São Domingos ou Morais, no município de Cedral (SP) – Imóvel adquirido em condomínio com o irmão do contribuinte - A partir de anúncios classificados do ano da aquisição (ano-calendário 2003), desconsiderou-se o valor de aquisição da propriedade que constou da escritura (R\$ 150.000,00), arbitrando-se o custo de aquisição em R\$ 175.000,00 (fls. 273 e 274 do anexo VI);
- propriedade agrícola com área de 12,1 hectares, encravada na Fazenda São Pedro, no município de São José do Rio Preto (SP) - Imóvel adquirido em condomínio com o irmão do contribuinte - A partir de anúncios classificados do ano da aquisição (ano-calendário 2003), desconsiderou-se o valor de aquisição da propriedade que constou da escritura (R\$ 36.000,00), arbitrando-se o custo de aquisição em R\$ 65.583,33 (fls. 273 e 274 do anexo VI). De ressaltar que a base de cálculo do ITBI alcançou o montante de R\$ 96.800,00;
- propriedade agrícola com área de 174.042,51 m², encravado na Fazenda São Pedro, no município de São José do Rio Preto (SP) - Imóvel adquirido em condomínio com o irmão do contribuinte - A partir de anúncios classificados do ano da aquisição (ano-calendário 2003), desconsiderou-se o valor de aquisição da propriedade que constou da escritura (R\$ 40.000,00), arbitrando-se o custo de aquisição em R\$ 90.416,67 (fls. 276 e 277 do anexo VI).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 2.492/2.538). Além de pugnar pelo deferimento de perícia, quando apontou uma série de 10 quesitos voltados essencialmente para contraditar as avaliações dos postos de combustíveis, bem como para esclarecer a origem dos recursos utilizados para levantar os empreendimentos, o contribuinte apresentou laudos técnicos de avaliação de 05 postos, firmados por Engenheiro Civil, a saber:

Posto Itamarati Jaya Ltda

Item de custo	Laudo Técnico (fls. 2.539 a 2.564)	Valor arbitrado pelo AFRFB
Custo da construção (prédio administração, conveniência, banheiros)	R\$ 50.700,00	R\$ 51.614,56

Coberturas das bombas de combustíveis	R\$ 11.500,00	R\$ 11.034,43
Pisos externos	R\$ 12.300,00	R\$ 40.989,29
Caixa d'água e poço artesiano	R\$ 4.750,00	-
Gramma esmeralda e plantas em geral	R\$ 1.500,00	-
Instalações elétricas, hidráulicas, telefonia, lógica, som e sistema de proteção contra descargas elétricas	-	R\$ 32.162,84
Instalação de 02 tanques de 30 m³	-	R\$ 1.484,48
Aquisição de 02 tanques de 30 m³	-	R\$ 6.001,13

Posto Itamarati Yantra Ltda

Item de custo	Laudo Técnico (fls. 2.615 a 2.639) – valor base – agosto de 2000	Valor arbitrado pelo AFRFB – valor base – 2003*
Custo da construção (prédio administração, conveniência, banheiros)	R\$ 91.400,00	R\$ 102.954,17
Coberturas das bombas de combustíveis	R\$ 39.300,00	R\$ 30.935,98
Pisos externos	R\$ 28.500,00	R\$ 68.208,86
Caixa d'água e poço artesiano	R\$ 4.750,00	-
Gramma esmeralda e plantas em geral	R\$ 750,00	-
Instalações elétricas, hidráulicas, telefonia, lógica, som e sistema de proteção contra descargas elétricas	-	R\$ 85.142,45
Instalação de 03 tanques de 30 m³	-	R\$ 3.097,62

*A autoridade fiscal asseverou que a construção não seguiu o projeto original aprovado em fevereiro de 2000, mas o projeto apresentado no curso do licenciamento ambiental. Assim, por exemplo, a área construída utilizada no Laudo Técnico é de 229,30 m², enquanto a utilizada pelo AFRFB é de 180,42 m². Ademais, a obra somente foi concretizada em 2003 (fls. 289 e 290 do anexo VI).

Posto Itamarati Visão Futuro Ltda

Item de custo	Laudo Técnico (fls. 2.590 a	Valor arbitrado pelo AFRFB
---------------	-----------------------------	----------------------------

	2.614)	
Custo da construção (prédio administração, conveniência, banheiros)*	R\$ 112.000,00	R\$ 48.379,03
Coberturas das bombas de combustíveis**	R\$ 20.300,00	R\$ 15.653,70
Pisos externos***	R\$ 25.400,00	R\$ 55.807,46
Caixa d'água e poço artesiano	R\$ 4.750,00	-
Grama esmeralda e plantas em geral	R\$ 450,00	-
instalações elétricas, hidráulicas, telefonia, lógica, som e sistema de proteção contra descargas elétricas	-	R\$ 36.431,70
Instalação de 03 tanques de 30 m³	-	R\$ 2.221,07
Aquisição de 03 tanques de 30 m³	-	R\$ 8.521,72

*Área do Laudo Técnico = 281,06 m²; área utilizada pela fiscalização=R\$ 157,50 m².

**Área do Laudo Técnico = 198 m²; área utilizada pela fiscalização=R\$ 180 m².

***Área do Laudo Técnico = 1.187,32 m²; área utilizada pela fiscalização=R\$ 818,77 m².

Posto Itamarati Star Alliance Ltda

Item de custo	Laudo Técnico (fls. 2.640 a 2.667)	Valor arbitrado pelo AFRFB
Custo da construção (prédio administração, conveniência, banheiros)	R\$ 32.900,00	R\$ 33.063,36
Coberturas das bombas de combustíveis	R\$ 16.400,00	R\$ 16.473,61
Pisos externos	Não executado	-
Caixa d'água e poço artesiano	Não executado	-
Grama esmeralda e plantas em geral	Não executado	-
instalações elétricas, hidráulicas, telefonia, lógica, som e sistema de proteção contra descargas elétricas	-	Não executado

Instalação de 03 tanques de 30 m³	-	R\$ 3.198,33
-----------------------------------	---	--------------

Por último, remanesceu o Laudo Técnico do Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda, com itens de custo iguais aos acima indicados, com uma avaliação de R\$ 77.700,00, a preços de junho de 1999 (fls. 2.573). Ocorre que a fiscalização apontou que tal Posto foi construído com um financiamento da Petrobrás, atribuindo como dispêndio os valores relativos à aquisição do terreno e *quantum* de recursos próprios necessários a concretização do empreendimento.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ-São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 2.673/2.705. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 17-17.685, de 21 de março de 2007, que foi assim ementado:

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. Improcedente a alegação de cerceamento de defesa por não terem sido entregues, juntamente com o auto de infração, cópias de todo o processo, quando o interessado demonstra, na peça impugnatória, conhecer plenamente a infração a ele imputada.

PRELIMINAR. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. As alegações de dificuldade no recebimento de informações em tempo hábil não se encontram entre as hipóteses de força maior.

PRELIMINAR. PEDIDO DE PERÍCIA. Indefere-se pedido de perícia, quando sua realização afigurar-se prescindível para o adequado deslinde da questão a ser dirimida.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. Tendo havido lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO. ARBITRAMENTO. A falta ou insuficiência da comprovação do custo de construção de imóveis autoriza o arbitramento com base em tabelas de custos mínimos

elaboradas por entidades especializadas. É lícita a utilização de tabelas de custo médio de construção elaboradas pelo Sindicato da Indústria de Construção Civil - SINDUSCON para a determinação do custo de construção de imóveis, quando inexistirem comprovantes hábeis para este fim.

LAUDO DE AVALIAÇÃO. PROVA INSUFICIENTE. O Laudo Técnico de Avaliação, desprovido dos documentos necessários à sua fundamentação, é insuficiente como elemento de prova perante o Fisco.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

MULTA QUALIFICADA. É devida a multa de ofício qualificada de 150%, quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme definido na lei.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 23/04/2007. Irresignado, interpôs recurso voluntário em 18/05/2007 (fls. 2.712).

No voluntário, o recorrente deduz os seguintes argumentos:

- I. a presente ação fiscal teve origem em denúncia anônima na qual o recorrente era acusado de causar prejuízo à categoria dos revendedores de combustíveis de São José do Rio Preto (SP). A autoridade autuante circularizou todas as transações comerciais do recorrente e de seus familiares, intimando terceiros, com verdadeiras “pegadinhas”, tudo com o fito de dar vida às genéricas acusações do denunciante anônimo. Ainda, ao intimar o contribuinte a se manifestar sobre o lançamento na fase da autuação, a autoridade fiscal logrou contornar a revogação do art. 19 do Decreto nº 70.235/72, ressuscitando a oitiva da autoridade lançadora;
- II. deferimento de perícia para comprovar os valores arbitrados e registrados como dispêndios nos Demonstrativos de Variação Patrimonial, notadamente as aplicações de recursos oriundas das inversões nos postos de combustíveis, bem como identificar a origem de tais recursos, se provenientes do contribuinte ou das empresas. Ademais, considerando o volume de documentos dos autos, as inconsistências da autuação e o exíguo prazo que remanesceu para apresentação da defesa, o deferimento da perícia seria de rigor. O indeferimento da perícia terminou por cercear o direito de defesa do contribuinte;
- III. pugna pelo reconhecimento da decadência em face dos fatos geradores do ano-calendário 2000, pois o lançamento foi aperfeiçoado em dezembro de 2006, quando já fluíra o quinquênio decadencial, contado com espeque no art. 150, § 4º, do CTN. A qualificação da multa de ofício foi um mero pretexto para fugir da regra legal do parágrafo antes exposto;



- IV. a omissão de rendimentos oriunda do Acréscimo Patrimonial a Descoberto englobou a omissão caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, pois a primeira omissão excede a segunda. Ademais, mesmo que se considere a omissão decorrente dos depósitos bancários como fonte de recursos, mister perceber que os depósitos bancários faziam parte das aplicações financeiras, estas consideradas como aplicação de recursos no fluxo de caixa;
- V. inconsistências nas despesas registradas no Demonstrativo de Variação Patrimonial:
- a. aquisições de bens e direitos no ano-calendário 2002:
- a.1. aquisição de 50% do imóvel denominado Estância Califórnia (fls. 6 do anexo V e fls. 44 do anexo VI) – O bem foi adquirido por R\$ 330.000,00 (fls. 6 do anexo V), devendo ser imputado ao recorrente 50% do valor despendido, e não R\$ 175.000,00, como constou na fls. 44 do anexo V;
- a.2. aquisição de 50% do imóvel rural encravado na Fazenda Felicidade (SJRP), de 4,4750 hectares (fls. 18 do anexo V e fls. 144 do anexo VI) - 50% do dispêndio com este bem foi registrado em março e abril de 2002. Contraditoriamente, o valor total também foi registrado em outubro de 2002;
- a.3. a parcela do título de cota de consórcio vencida em dezembro de 2002, no valor de R\$ 1.374,70, deveria ter sido imputada no percentual de 50% porque o direito foi adquirido em co-titularidade com o irmão do recorrente;
- a.4. diversas acusações de aquisição de bens variados, pelo autuado, em nome de outras pessoas – O motivo para a autuação nesses itens foi a alegação de utilização de “interposta pessoa”, sempre com base em supostas declaração e ilações do autuante.
- b. doações e transferências patrimoniais efetuadas no ano-calendário 2000 - Doação à genitora do fiscalizado destinada à aquisição do veículo Gol 1.0, modelo 2000 – Valor R\$ 6.500,00 (fls. 72 e 192 do anexo VI) – Acusação baseada em declaração da donatária, do fiscalizado e de certidão do Ciretran, sem outro elemento que comprove materialmente a acusação.
- c. gastos arbitrados – anos-calendário 2000, 2001 e 2002:
- c.1. aquisição do imóvel situado nos lotes 1, 2, 15 e 16 do Pq. Residencial Vale do Sol (SJRP). Foram atribuídos valores em 2000, 2001 e 2002 – “*Verifica-se que foram considerados valores anteriores a maio/2002, embora o próprio autuante afirme que a escritura de compra e venda foi lavrada em 21.05.2002*”;
- c.2. gasto não declarado com a aquisição do controle do Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda (fls. 185 do anexo VI) – Saldo credor de caixa, apurado em setembro de 2001, no valor de R\$ 35.324,73, sendo

registrado 50% de tal valor como dispêndio em fevereiro de 2002, mês da alteração contratual que consignou a transferência do bem. O saldo credor somente poderia ser tributado na pessoa jurídica;

c.3. vários itens que se referem a obras, equipamentos e outros gastos efetuados nas pessoas jurídicas dos postos de combustíveis – Estes gastos têm características de despesas e investimentos nas pessoas jurídicas dos postos de combustíveis, o que poderia ser comprovado com o exame da escrita das pessoas jurídicas, o que não foi feito pela fiscalização. Esta simplesmente atribuiu todos os gastos à pessoa física do recorrente;

d. gastos com reformas/construções de imóveis – Anos-calendário 2001 e 2002 - Gastos com pequenas reformas, em montantes diversos, autuados nos anos-calendário de 2001 e 2002 – Os valores considerados não apresentam indicação de documentação correspondente. Portanto, o lançamento carece de comprovação material.

e. outros dispêndios – anos-calendário 2000 a 2003:

e.1. aporte de recurso no Posto Itamarati Ananda Ltda – Recomposição do caixa da empresa, apurando-se saldo credor de R\$ 10.000,00, sendo atribuído como dispêndio 50% ao recorrente (fls. 142 do anexo VI) – O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica;

e.2. desembolso capitalizado indevidamente como empréstimo (Posto Visão Futuro Ltda) – O valor de R\$ 76.000,00 teria sido contabilizado indevidamente como empréstimo, porque o fiscalizado não comprovou a transferência desse valor registrado na fls. 04 do Livro Razão de 2001 do Posto Visão Futuro Ltda. Então, esse valor foi considerado como desembolso efetuado pelos sócios para a compra de itens para o posto, sendo atribuído 50% ao fiscalizado no mês de julho/2001 – Suprimento de caixa não comprovado é figura típica de omissão de receitas na pessoa jurídica e não na pessoa física;

e.3. desembolso capitalizado indevidamente como empréstimo (Posto Itamarati Jaya Ltda) – O valor de R\$ 60.000,00 teria sido contabilizado indevidamente como empréstimo, porque o fiscalizado não comprovou a transferência desse valor registrado na fls. 10 e 23 do Livro Razão de 2001 do Posto Itamarati Jaya Ltda. Então, esse valor foi considerado como desembolso efetuado pelos sócios para a compra de itens para o posto, sendo atribuído 50% ao fiscalizado no mês de agosto/2001 – Suprimento de caixa não comprovado é figura típica de omissão de receitas na pessoa jurídica e não na pessoa física;

e.4. 50% do saldo credor de caixa configurado antes do início das atividades comerciais do Posto Itamarati Marcopolo Ltda, no valor de R\$ 339,65 (fls. 223 do anexo VI), em 2003 - O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica;



e.5. 50% do saldo credor de caixa configurado antes do início das atividades comerciais do Posto Itamarati Yantra Ltda, no valor de R\$ 1.824,77 (fls. 223 do anexo VI), em 2003 - O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica;

e.6. diversas acusações de pagamentos de taxas, serviços e assemelhados, como, por exemplo, licença ambiental, serviços prestados por autônomos - Estes gastos têm características de despesas e investimentos nas pessoas jurídicas dos postos de combustíveis, o que poderia ser comprovado com o exame da escrita das pessoas jurídicas, o que não foi feito pela fiscalização. Esta simplesmente atribuiu todos os gastos à pessoa física do recorrente.

- VI. os equívocos perpetrados pela fiscalização nas linhas de aplicação de recursos dos Demonstrativos de Variação Patrimonial, como os dispêndios com características evidentes de despesas de pessoas jurídicas, os arbitramentos lastreados em anúncios de jornais da época, estes últimos desconsiderando a possibilidade de negócios jurídicos com valores abaixo ou acima dos veiculados, maculam o trabalho fiscal, tornando-o anulável;
- VII. os depósitos bancários não se prestam para provar a omissão de rendimentos no caso vertente já que o recorrente administra diversos postos de gasolina e, eventualmente, há transações financeiras que envolvem as empresas e seus sócios;
- VIII. no tocante à infração decorrente da omissão da comprovação da origem dos depósitos bancários, há expressiva divergência entre os depósitos que constam no auto de infração e aqueles para os quais o contribuinte foi intimado a comprovar as origens (vide fls. 776/779 e 877/880);
- IX. como o contribuinte respondeu a todas as intimações da fiscalização, questiona o arbitramento em área de construção civil. Ainda, o então impugnante anexou laudos de avaliações dos postos de serviços denominados Itamaraty Jaya, Itamarati Yantra, Vale do Sol Rio Preto e Itamaraty Star Alliance, produzidos por engenheiros de reputação ilibada. A decisão recorrida arrostando os laudos, em princípio, porque os Laudos Técnico de avaliação, desprovidos de documentos necessários a sua fundamentação, não são elementos de prova perante o fisco. Entretanto, mais à frente, os laudos foram rechaçados pela ausência da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART. Ora, a ausência da ART é uma irregularidade administrativa perante o CREA, passível de multa, não tendo o condão de desconstituir o laudo técnico;

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao seu exame.

Inicialmente, o recorrente insurge-se contra a gênese do procedimento fiscal, com raízes em uma denúncia anônima, conduta repudiada pela nossa Constituição.

Não resta dúvida que a Constituição da República insculpiu entre os direitos e garantias fundamentais a liberdade de pensamento, **sendo vedado o anonimato** (art. 5º, IV, da CF88). A delação é uma conduta que não pode (e não deve) ser prestigiada pelas autoridades públicas, sob pena de se fomentar um estado policaiesco, em que as vendetas pessoais podem ser resolvidas sobre o manto nefasto do anonimato, com a utilização espúria do aparelho estatal. Assim, por si só, a delação anônima não pode dar margem à instauração de procedimento investigatório, como se extrai do excerto do voto do Ministro Celso de Mello, *verbis*:

"(...) entendo que um dos fundamentos que afastam a possibilidade de utilização da denúncia anônima como ato formal de instauração do procedimento investigatório reside, precisamente, como demonstrado em meu voto, no inciso IV do art. 5º da Constituição da República. Impende reafirmar, bem por isso, na linha do voto que venho de proferir, a asserção de que os escritos anônimos não podem justificar, só por si, desde que isoladamente considerados, a imediata instauração da persecutio criminis, eis que peças apócrifas não podem ser incorporadas, formalmente, ao processo, salvo quando tais documentos forem produzidos pelo acusado, ou, ainda, quando constituírem, eles próprios, o corpo de delito (como sucede com bilhetes de resgate no delito de extorsão mediante seqüestro, ou como ocorre com cartas que evidenciem a prática de crimes contra a honra, ou que corporifiquem o delito de ameaça ou que materializem o crimen falsi, p. ex.). Nada impede, contudo, que o Poder Público (...) provocado por delação anônima — tal como ressaltado por Nelson Hungria, na lição cuja passagem reproduzi em meu voto — adote medidas informais destinadas a apurar, previamente, em averiguação sumária, com prudência e discricção, a possível ocorrência de eventual situação de ilicitude penal, desde que o faça com o objetivo de conferir a verossimilhança dos fatos nela denunciados, em ordem a promover, então, em caso positivo, a formal instauração da persecutio criminis, mantendo-se, assim, completa desvinculação desse procedimento estatal em relação às peças apócrifas." (Inq 1.957, Rel. Min. Carlos Velloso, voto do Min. Celso de Mello, julgamento em 11-5-05, DJ de 11-11-05)

No caso acima, Sua Excelência centra a análise em um procedimento investigatório criminal. *Mutatis mutandis*, aplica-se ao processo administrativo fiscal.

Entretanto, no caso destes autos, a denúncia foi um mero pontapé para a instauração do procedimento fiscal, como excepcionado na parte final da transcrição acima. Durante 20 meses, a autoridade autuante fez um profundo trabalho investigatório, com um processo que tem 14 volumes de autos principais e 11 anexos. Aqui, evidencie-se, houve dezenas de intimações ao contribuinte e a terceiros, tudo com o fito de mensurar o crédito

tributário lançado. Somente ao contribuinte, a autoridade autuante confeccionou ao menos 25 termos de intimações.

O próprio recorrente reconhece a realidade acima, afirmando que houve uma circularização completa de suas transações comerciais, bem como de sua família.

Não se pode dizer que a autuação esteve alicerçada na denúncia anônima. Esta foi apenas o início de um longo procedimento investigatório da fiscalização.

Dessa forma, sem razão o recorrente.

Da decadência e da multa qualificada:

Neste momento o contribuinte alega em seu recurso voluntário a ocorrência da **decadência** do direito de lançar, tendo em vista que nos termos do disposto no artigo 150, §4º, o prazo decadencial é de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, sendo que os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000 estariam fulminados pela decadência, sendo improcedente, portanto, o auto de infração.

Alega ainda que não houve a caracterização de dolo, fraude ou simulação que autorizasse o Fisco aplicar a multa qualificada em 150%.

Nesse sentido, verificando estas argumentações específicas trazidas pelo contribuinte, muito embora haja no recurso outros pontos, passo à análise, posto que determinantes para a solução da demanda.

Entretanto, respeitando a ordem das argumentações acima expostas, antes de adentrar especificamente à seara da decadência, há de se verificar questão relevante e de direta relação com o tema, qual seja, a imputação do cometimento de dolo, fraude ou simulação ao contribuinte, conforme justificado em Termo de Verificação Fiscal de fls. 2470/2473.

Isto porque, o prazo decadencial, quando verificada a fraude, dolo ou a simulação, é o previsto na norma contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, e não aquela do artigo 150, § 4º.

Nesse passo, de imediato exponho meu entendimento no sentido de que não há de ser imputada no caso em análise ação dolosa ao recorrente. Isto porque, o dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Inaplicável, portanto, a multa qualificada prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/1964 e artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, nos casos de simples acréscimo patrimonial



a descoberto ou em casos de omissão de rendimentos. Entendo que as justificativas trazidas pela autoridade fiscal não são suficientes para ensejar a aplicação da multa qualificada. Ademais, ressalto que a ação fiscal visa justamente a apuração de eventuais distorções entre as informações declaradas pelo contribuinte em cotejamento com aquelas efetivamente constatadas ao longo da fiscalização.

Sendo assim, não há que se tomar como base para a aplicação da multa qualificada a simples constatação de omissão de rendimentos ou de acréscimo patrimonial a descoberto. Se assim o fosse, a uma vez constatadas inconsistências nas DAA dos contribuintes em quaisquer casos ensejaria a aplicação da multa qualificada, sendo que esta não é a interpretação a ser dada aos comandos normativos que regulam a matéria em voga.

Este, inclusive, é o entendimento exarado na Súmula editada por E. CARF e por outras decisões proferidas em casos análogos. Vejamos:

Súmula 1ª CC 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.

Entendimentos semelhantes também já foram proferidos por este E. CARF quanto à aplicação da multa qualificada em casos de verificação de acréscimo patrimonial a descoberto. Vejamos:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - OPERAÇÕES BANCÁRIAS NO EXTERIOR - ILEGITIMIDADE PASSIVA - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.” (Ac. mv. 4ª. Sessão de 26/06/2008. Quarta Câmara, Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n. 155.522, Relatora Conselheira Heloisa Guarita Souza, sessão de 25/06/2008).

Cito ainda outra jurisprudência deste E. CARF, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 104-22.619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, *verbis*:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida

que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Recurso parcialmente provido. Grifamos

Com efeito, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção, mas também o seu objetivo.

Ressalto ainda que a decisão colacionada pela autoridade fiscal às fls. 2472, buscando justificar a aplicação da multa qualificada, é no sentido de que uma vez constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96. Contudo, conforme já exposto, este não é o caso, posto que não restou plenamente caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso, o simples acréscimo patrimonial a descoberto decorrente da omissão de rendimentos não é capaz de, por si só, caracterizar o dolo, a fraude ou a simulação, sendo que repiso que as justificativas trazidas pela autoridade fiscal, às fls. 2470/2473, não são suficientes para caracterizar o dolo mencionado, nos termos acima alinhavados.

Sendo assim, é de rigor o afastamento da aplicação da multa qualificada de 150% para todos os períodos apurados na ação fiscal, ou seja, afastar a multa qualificada para os anos-calendário de 2000 a 2003, devendo-se reduzi-la ao percentual de 75%, haja vista a inexistência do dolo alegado pela autoridade fiscal, sendo que a aplicação da multa qualificada é exceção e não a regra nestes casos.

Nessa toada, uma vez afastada a prática dolosa por parte do contribuinte, tenho para mim que a única situação de aplicação da regra do art. 173, I, do CTN para a



contagem do prazo decadencial com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é, justamente, nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos exatos termos da legislação de regência.

Portanto, rechaço qualquer argumentação quanto ao dever de observância da contagem fixada pelo art. 173, I, do CTN nas hipóteses em que, independentemente da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o contribuinte não promova o pagamento antecipado do imposto.

Muito embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 do mesmo diploma legal previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação imputa ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização.

O lançamento por homologação se perfaz quando o sujeito passivo (i) identifica a ocorrência do fato gerador, (ii) fixa a matéria tributável e (iii) calcula o tributo devido.

Os elementos essenciais do lançamento, assim, são traduzidos pela matéria tributável, pela identificação da regra-matriz de incidência tributária e pelo cálculo do tributo devido. O pagamento do imposto não integra, desta forma, a essência do lançamento, já que o crédito tributário resultante do lançamento por homologação existirá ainda que o tributo não for recolhido aos cofres públicos.

Nesta esteira de raciocínio, o pagamento do tributo é mera causa de extinção do crédito tributário. Ora, se extinguiu é porque o crédito tributário já havia sido devidamente constituído, com o lançamento.

Assim, a homologação realizada pela autoridade fiscal volta-se à atividade realizada pelo contribuinte, na apuração da quantia devida. Desta maneira, a autoridade fazendária homologa o lançamento, e não o pagamento, motivo pelo qual a eventual não realização de pagamento por parte do sujeito passivo não altera a tipicidade do lançamento.

Para corroborar o quanto exposto, vale citar, a título de exemplo, a hipótese em que o contribuinte não apura nenhum tributo a pagar, como ocorre nas situações em que há acúmulo de saldo credor na escrita fiscal. Neste caso, a inexistência de pagamento não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o contribuinte está obrigado por lei, como a emissão de notas fiscais e a escrituração de livros.

Face a todo o exposto, nestes casos, o prazo decadencial para a realização de lançamento pelo fisco sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, “*verbis*”:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

(...)



§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação..” g.n.

Sobre o instituto da decadência, cumpre transcrever o entendimento do i. Professor Ives Gandra da Silva Martins, para quem tanto a decadência como a prescrição podem ser resumidas como a “punição da inércia”. Veja-se:

*“Se, por inércia ou por qualquer outro motivo, a autoridade administrativa não exercer o dever de lançar, nos prazos estipulados, constituindo o crédito tributário, ou se, uma vez lançado, deixar de executá-lo judicialmente, também nos prazos definidos pelo Código Tributário Nacional, **terá lugar a punição da inércia**, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e da prescrição. Tais institutos têm por objetivo, exclusivamente, **ofertar segurança maior ao direito**, não permitindo que a espada de Dâmocles paire, indefinidamente, sobre a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária. Seu escopo é, pois, com clareza, ofertar, de um lado, um prazo temporal suficiente para o exercício do poder fiscalizatório, para o exercício do dever impositivo e, de outro lado, não permitir que esse prazo ultrapasse o razoável, que não se prolongue ao infinito. Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre Fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.” g.n. (Pesquisas Tributárias: nova série. “Decadência e prescrição”. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2007, pg. 20/21).*

A seguir, a decadência sob o enfoque do i. Professor José Eduardo Soares de Melo:

“O perecimento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no tempo, mas também porque a inércia revela negligência da Fazenda, que não pode ser prestigiada, não devendo o sujeito passivo manter indefinidamente os elementos e documentos relativos a seus negócios, patrimônio, etc.” g.n. (Pesquisas Tributárias: nova série. “Decadência e prescrição”. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2007, pg. 20/21).

A fim de corroborar todo o exposto cito entendimento do meu colega Moisés Giacomelli Nunes da Silva, no qual afirma o quanto segue:



“Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o quantum debeat, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação

tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.”

Ademais, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, é cediço que o Imposto sobre a Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, dado que se atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

Nesse sentido, a despeito do entendimento que fora exposto anteriormente, no tocante à aplicação do artigo 150, § 4º, há também o entendimento de que na condição de ter ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN e, não ocorrendo o pagamento antecipado ou se comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o disposto no inciso I do art. 173, do CTN.

Ressalta-se ainda que, muito embora o Imposto de Renda Pessoa Física seja apurado mensalmente, a definição de seu critério material somente tem efeito quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual por parte do contribuinte, sendo, portanto, fato gerador complexo anual.

Com efeito, mesmo se considerado o entendimento da necessidade da efetivação do pagamento antecipado, verifica-se a ocorrência da decadência por aplicação da



norma prevista no artigo 150, §4º do CTN. Isto porque, o contribuinte apresentou tempestivamente sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2001, ano-calendário 2000, conforme se verifica às fls. 2.347/2.349, e apurou saldo de imposto a pagar.

Ademais, os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2000 somente se completaram em 31/12/2000, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, nos termos já ventilados, de forma que se encerrou em 31/12/2005 o direito do fisco lançar de ofício.

Sendo assim, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 05/12/2006, conforme documento de fls. 2.484, evidente que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000, exigido no auto de infração, encontrava-se fulminado pelo instituto da decadência na data do lançamento.

Desta forma, afasto a multa qualificada para todos os anos-calendário, reduzindo-se a multa de 150% para 75% e, por consequência, reconheço a decadência relativa ao crédito tributário para o ano-calendário de 2000.

Das infrações de omissão de receitas e acréscimo patrimonial a descoberto:

Quanto ao lançamento de ofício é de se ressaltar que a autuação fiscal com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Veja-se:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que foram auferidos ou recebidos.

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

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

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



calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º. Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.”

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Isto porque o ônus da prova, neste caso, cabe ao interessado, no caso o contribuinte.

Importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, trazer os elementos de prova de forma a comprovar a origem dos recursos que ingressaram em sua conta corrente ao longo dos períodos base analisados.

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que “*todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa*”. Ademais, o mesmo Diploma Legal indica em seu artigo 334, inciso IV que “*não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade*”.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, sendo que nos casos de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, caberia ao recorrente trazer elementos capazes de afastar as infrações trazidas pela autoridade fiscal.

Com efeito, diante do exposto, verifica-se que para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.



Ou seja, o fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de depósitos bancários creditados em conta corrente do contribuinte. Mas sim, a presunção de omissão de rendimentos se caracteriza ante a falta de esclarecimentos da origem dos valores creditados junto ao sistema financeiro. O fato gerador decorre da circunstância de tratar-se de dinheiro novo no patrimônio do contribuinte sem que este, intimado para prestar esclarecimentos, não prove sua origem.

As constatações acima afastam a necessidade de comprovação, por parte do Fisco, de acréscimo patrimonial a descoberto ou mesmo de sinais exteriores de riqueza para a apuração de omissão de rendimentos. O item 002 do auto de infração lavrado no caso concreto, repise-se, é resultado da verificação de omissão de rendimentos, apurada com base em valores depositados em contas bancárias para os quais o contribuinte, devidamente intimado, não comprovou a origem, sendo que tais depósitos de origem não comprovada foram considerados para fins de recursos e assim lançados pela autoridade fiscal, conforme se observa às fls. 33/36, 61/64, 98/101, 136/139 do Anexo VI – Volume 1, e explicações contidas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2434/2473.

Ademais, como sabido, o chamado acréscimo patrimonial a descoberto, quando verificado, aponta para a ocorrência da omissão de rendimentos. Trata-se de presunção legal relativa (“*juris tantum*”), já que, uma vez comprovada, pelo contribuinte, a efetiva origem dos rendimentos, resta afastada a presunção e, conseqüentemente, o lançamento de ofício dos valores para os quais a fiscalização, até então, não havia identificado lastro.

Veja-se o que determina o at. 1º, § 2º, do RIR/94 (art. 2º do RIR/99):

“Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

Parágrafo 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93.”

E, ainda, o que dispõe o art. 3º, da Lei nº. 7.713/88:

“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.

§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de

aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”

Cabe ao contribuinte, assim, justificar o acréscimo patrimonial apontado no resultado do trabalho da fiscalização, seja indicando rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis ou, ainda, tributáveis exclusivamente na fonte.

Veja-se: A jurisprudência deste tribunal corrobora o quanto exposto até o momento.

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 152.329 – Sessão de 14/06/2007).

“TRIBUTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui rendimento bruto sujeito ao imposto de renda, o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. A tributação de acréscimo patrimonial a descoberto só pode ser elidida mediante prova em contrário. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Recurso negado.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 151.678 – Sessão de 19/10/2006).

“RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Reflete omissão de rendimentos tributáveis quando o contribuinte deixe de comprovar, de forma cabal, a origem dos rendimentos utilizados no incremento do seu patrimônio. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte o ônus da prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. A prova da origem do acréscimo patrimonial deve ser adequada ou hábil para o fim a que se destina, isto é, sujeitar-se à forma prevista em lei para a sua produção. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Sexta Câmara – Recurso nº. 140.541 – Sessão de 10/11/2005).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto, apurada mensalmente, na forma prevista na legislação de regência, deve ser tributada no ajuste anual, tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 150.175 – Sessão de 05/03/2008).

É importante frisar que o Regulamento do Imposto sobre a Renda prevê expressamente a possibilidade de o fisco exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem e destino de recursos. Neste sentido, o art. 855 do RIR/94:

“Art. 855 – A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio.”

Vale destacar, ainda, que nos termos da legislação aplicável ao tema, já colacionada neste voto, a verificação do acréscimo patrimonial deve ser realizada mensalmente, e não anualmente. Assim, ainda que os rendimentos globais do contribuinte, em determinado ano-calendário sejam suficientes para fazer frente a todas as despesas incorridas naquele mesmo período, eventuais descompassos entre receitas e despesas, verificados mês a mês, configuram acréscimo patrimonial a descoberto.

Neste sentido, veja-se:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui omissão de receitas o descompasso observado no estado patrimonial do contribuinte, cuja origem não restar comprovada por rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e/ou objeto de tributação



definitiva. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - Os acréscimos patrimoniais a descoberto devem ser apurados mensalmente em obediência a comando expresso da Lei nº. 7.713/88, observada a disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente, dentro do mesmo ano-base, e cujo montante será levado à tributação na declaração de ajuste anual. Recurso negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Quarta Câmara – Recurso nº. 136.560 – Sessão de 20/10/2004).

Assim, conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais, somente o atendimento, **a contento**, do pedido de esclarecimentos exime o sujeito passivo do lançamento de ofício. Não basta a apresentação de vasta documentação se esta não demonstra ou comprova a situação fática verificada pelo Fisco.

Ademais, nota-se que as infrações por omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não identificada e por acréscimo patrimonial a descoberto podem co-existir, posto que se tratam de infrações distintas. Inclusive, volto a afirmar que a omissão dos rendimentos decorrentes dos depósitos bancários de origem não comprovada constou no rol de fontes de recursos do Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Não há, portanto, incompatibilidade entre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e a metodologia que apura acréscimo patrimonial (APD) não justificado por rendimentos declarados, desde que os rendimentos omitidos do art. 42 da Lei nº 9.430/96 constem no fluxo de caixa. Deve-se observar que no fluxo de caixa são registrados apenas os saldos das contas bancárias em início e fim de período, e não os depósitos bancários.

Caso se advogue a incompatibilidade entre as apurações aqui em debate, rechaçando a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 em favor da metodologia do APD, apenas ter-se-ia um acréscimo do APD no montante dos depósitos bancários porque estes, lembre-se, constaram como fonte de recursos.

Com efeito, não merece qualquer reparo o lançamento quanto às alegações de ilegalidade do lançamento com base em presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, bem como de que a verificação de acréscimo patrimonial a descoberto englobaria a omissão de rendimentos, posto que, conforme explanado, não existe sobreposição de infrações.

Nesse passo, levando em consideração tudo quanto já foi exposto a respeito da legalidade do lançamento por presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, bem como da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, há de se verificar as alegações específicas trazidas pelo recorrente quanto às inconsistências ocorridas no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Do acréscimo patrimonial a descoberto:

Insurge-se o recorrente inicialmente alegando a existência de equívocos perpetrados pela fiscalização nas linhas de aplicação de recursos dos Demonstrativos de Variação Patrimonial, como os dispêndios com características evidentes de despesas de pessoas jurídicas, os arbitramentos lastreados em anúncios de jornais da época, estes últimos desconsiderando a possibilidade de negócios jurídicos com valores abaixo ou acima dos veiculados, maculam o trabalho fiscal, tornando-o anulável.



Noto, entretanto, que o contribuinte faz alegações genéricas, sem apontar pormenorizadamente quais seriam tais inconsistências, ou seja, quais as despesas das pessoas jurídicas foram indevidamente consideradas no Demonstrativo em comento, excetuando as inconsistências efetivamente apontadas e a seguir devidamente analisadas.

Não obstante, o mesmo entendimento há se aplicar em relação à alegação de arbitramento de custo de aquisição com base em anúncios jornalísticos, posto que caberia ao recorrente demonstrar a falta de razoabilidade, ponto a ponto, e não tentar rechaçar o arbitramento *in totum*, sem indicar os bens que eventualmente foram arbitrados em demasiado.

Sendo assim, não assiste razão ao recorrente, de forma que passo à análise dos pontos de inconsistência apontados de forma específica pelo contribuinte.

I – Aquisição de bens e direitos – 2002:

01 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente da aquisição de 50% do imóvel denominado Estância Califórnia (fls. 6 do anexo V e fls. 144 do anexo VI) – O bem foi adquirido por R\$ 330.000,00 (fls. 6 do anexo V), devendo ser imputado ao recorrente 50% do valor despendido, e não R\$ 175.000,00, como constou na fls. 144 do anexo V.

De fato, o bem foi adquirido em co-propriedade, com o irmão do contribuinte, Sr. Sérgio Antonio Marques dos Santos, e deveria ter sido lançado o montante de R\$ 165.000,00 e não R\$ 175.000,00 no Demonstrativo de Variação Patrimonial do mês de setembro do ano-calendário 2002 (fls. 144, 145 e 153 do anexo VI).

Assim, deve-se reduzir o acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2002 em R\$ 10.000,00.

02 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente da aquisição de 50% do imóvel rural encravado na Fazenda Felicidade (SJRP), de 4,4750 hectares (fls. 18 do anexo V e fls. 144 do anexo VI) - 50% do dispêndio com este bem foi registrado em março e abril de 2002. Contraditoriamente, o valor total também foi registrado em outubro de 2002.

Como se apreende do traslado da escritura pública de venda e compra que formalizou o negócio jurídico acima (fls. 19 verso do anexo V), o bem foi alienado pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo ao recorrente e ao senhor Sérgio Antonio Marques dos Santos, pelo valor de R\$ 244.444,44, pago nos meses de março e abril de 2002.

A autoridade autuante registrou como dispêndio metade da despesa acima nos meses de março e abril de 2002 e, sem qualquer explicação, computou o total do dispêndio em outubro de 2002 (fls. 144, 146, 150 e 152 – anexo VI) no Demonstrativo de Variação Patrimonial, elevando a despesa referente à aquisição de bens e direitos neste último mês para R\$ 299.082,51 (244.444,44 + 6.850,00 + 6.850,00 + 10.400,00 + 10.700,00 + 19.500,00 + 338,07, conforme fls. 144 e 152 do anexo VI), o que culminou com um acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 304.615,25 (fls. 152 do anexo VI).

Entretanto, no corpo do auto de infração, quando se registrou o acréscimo patrimonial a descoberto do mês de outubro de 2002 para o cálculo do imposto, somente se

registrou R\$ 56.751,01 (fls. 2.476 e 2.481), ou seja, não se computou o montante de R\$ 244.444,44.

Assim, apesar do equívoco no Demonstrativo de Variação Patrimonial do mês de outubro de 2002, tal erro não foi perpassado para a base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2002.

Dessa forma, no ponto, não assiste razão ao recorrente.

03 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente da parcela do título de cota de consórcio vencida em dezembro de 2002, no valor de R\$ 1.374,70, deveria ter sido imputada no percentual de 50% porque o direito foi adquirido em co-titularidade com o irmão do recorrente.

Como se verifica no anexo ao demonstrativo de aquisição de bens e direitos (fls. 144, 146, 152 e 209 do anexo VI), o montante pago ao consórcio Rodobens (cotas 51 e 281), no mês de dezembro de 2002, foi de R\$ 1.374,70, devendo ser atribuído somente 50% do ônus ao recorrente (aquisição em co-titularidade).

Assim, deve-se excluir R\$ 687,25 da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2002.

04 - O recorrente insurge-se contra divergência de valores decorrentes de diversas acusações de aquisição de bens variados pelo autuado, em nome de outras pessoas – O motivo para a autuação nesses itens foi a alegação de utilização de “interposta pessoa”, sempre com base em supostas declaração e ilações do autuante.

A fiscalização imputou ao recorrente e a seu irmão, em proporção, algumas aquisições feitas em nome de sua genitora, ao argumento de que esta seria interposta pessoa. Relacionam-se os bens em debate:

- veículo Mercedes-Benz, modelo 1938/S, no valor total de R\$ 65.000,00;
- veículo marca Ford Cargo 4030, no valor total de R\$ 83.000,00;
- dois reboques Noma SRT3E27, no valor total de R\$ 39.000,00;
- pagamentos mensais ao consórcio Rodobens (cotas 51 e 281).

Abaixo, evidenciam-se as considerações que levaram a fiscalização a identificar a presença da genitora do recorrente como interposta pessoa (fls. 210 e 211 do anexo VI):

- declaração do fiscalizado de que os bens tinham sido doados à genitora;
- espécie de bem incompatível com as atividades da mãe do recorrente, conforme declarações de ajustes e declaração prestadas pela genitora no curso do procedimento fiscal;
- compatibilidade dos bens com as atividades empresariais do recorrente e de seu irmão;



- existência de outros veículos postos em nome da genitora sem suporte em rendimentos próprios;
- a genitora do recorrente declarou à fiscalização que os bens foram adquiridos com doações do fiscalizado (e de seu irmão);
- o recorrente confirmou que os bens foram doados a sua genitora (fls. 1.288);
- inexistência de pagamento do imposto incidente sobre doações (ITCD);
- a genitora do fiscalizado não detinha habilitação para dirigir.

Como acima se vê, as conclusões da autoridade autuante não foram estribadas em supostas declaração ou ilações, mas em um conjunto de indícios, veementes, que atestam que os bens pretensamente doados foram adquiridos de fato pelo fiscalizado e seu irmão. Veja-se, por exemplo, a aquisição do veículo Mercedes-Benz 1938/S, com nota fiscal em nome da senhora Orizide Niobe Giacheto dos Santos (fls. 33 do anexo XI), genitora do recorrente. O recorrente declara que doou, juntamente com seu irmão, tal veículo a sua mãe (fls. 1.288).

Ora, por tudo, absolutamente escorreito o procedimento que imputou metade do dispêndio em tela no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

Ressalte-se que mesmo não se considerando presente a figura de uma interposta pessoa, compreendendo os bens acima como doação à genitora do recorrente, correto o procedimento de imputação de metade dos dispêndios em nome do fiscalizado, já que este (juntamente com seu irmão), efetivamente, foi quem suportou as aquisições e posteriores doações.

II – Das doações e transferências patrimoniais efetuadas – 2000:

01 - O recorrente insurge-se contra divergência de valores decorrentes das doações e transferências patrimoniais efetuadas no ano-calendário 2000 - Doação à genitora do fiscalizado destinada à aquisição do veículo Gol 1.0, modelo 2000 – Valor R\$ 6.500,00 (fls. 72 e 192 do anexo VI) – Acusação baseada em declaração da donatária, do fiscalizado e de certidão do Ciretran, sem outro elemento que comprove materialmente a acusação.

Trata-se de controvérsia de período alcançado pela decadência (ano-calendário 2000), conforme decidido anteriormente, portanto, desnecessária a sua análise.

III – Gastos arbitrados – 2000/2001/2002:

01 - O recorrente insurge-se contra divergência de valores decorrentes dos gastos arbitrados – Anos-calendário 2000, 2001 e 2002 - aquisição do imóvel situado nos lotes 1, 2, 15 e 16 do Pq. Residencial Vale do Sol. Foram atribuídos valores em 2000, 2001 e 2002 – “*Verifica-se que foram considerados valores anteriores a maio/2002, embora o próprio autuante afirme que a escritura de compra e venda foi lavrada em 21.05.2002*”.



De fato, a escritura de venda e compra foi lavrada em 21/05/2002 (fls. 326 a 327 verso). Ocorre que a escritura asseverou que era outorgada em cumprimento ao contrato particular de compromisso de venda e compra celebrado em 17/11/2000 (fls. 327 verso).

A fiscalização rateou o dispêndio com a aquisição entre o período de novembro/2000 a maio/2002 (fls. 241 do anexo VI) porque o contribuinte não logrou comprovar o efetivo desembolso utilizado na extinção da presente obrigação (fls. 237 do anexo VI). Aqui, deve-se observar que no auto de vistoria do Corpo de Bombeiros do imóvel, datado de julho de 2001, consta o recorrente como proprietário (fls. 688 do anexo V). Ademais, um veículo VW Gol dado como parte do pagamento foi transferido para os vendedores em dezembro de 2000 (fls. 238 do anexo VI).

Considerando que a fiscalização não conseguiu comprovar a data do efetivo desembolso da aquisição, deveria ter sido imputado todo o dispêndio em maio de 2002, data da escritura, dentro da metodologia em fluxo de caixa que determina imputar as fontes de recursos no início do período e a aplicação dos recursos no fim do período, quando ausentes as datas da percepção da fonte e da aplicação do recurso, por ser, em regra, mais benéfico para o recorrente. Assim, devem ser excluídos os montantes das aplicações de recursos dos anos-calendário 2000 e 2001 (R\$ 31.973,98 em dezembro de 2001 – fls. 110 – anexo VI). No primeiro ano-calendário, ressalte-se, a decadência também já tinha atingido o crédito tributário lançado.

Dessa forma, deve-se manter apenas o ônus imputado no mês de maio de 2002, no valor de R\$ 13.998,46 (fls. 139), pois a autoridade julgadora não pode agravar a situação do recorrente, imputando todo o dispêndio dos anos antecedentes no mês de maio de 2002.

Ante o exposto, deve-se excluir do APD do ano-calendário 2001 o montante de R\$ 31.973,98.

02 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente do gasto não declarado com a aquisição do controle do Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda. (fls. 185 do anexo VI) – Saldo credor de caixa, apurado em setembro de 2001, no valor de R\$ 35.324,73, sendo registrado 50% de tal valor como dispêndio em fevereiro de 2002, mês da alteração contratual que consignou a transferência do bem. O saldo credor somente poderia ser tributado na pessoa jurídica.

A construção deste posto de combustível foi financiada pela BR Petrobrás em favor dos antigos proprietários do imóvel, com liberação das parcelas do financiamento em 15/10/1999 (R\$ 100.000,00), 10/01/2000 (R\$ 62.500,00) e 09/03/00 (R\$ 37.500,00), havendo uma estimativa de recursos próprios de R\$ 50.000,00, com previsão de conclusão das obras em 30/11/2001. Ocorre que tal empreendimento foi alienado para o recorrente e seu irmão em novembro de 2000.

Considerando a data de conclusão das obras, a autoridade autuante confrontou o capital social integralizado com as despesas pré-operacionais (energia elétrica, aquisição de um equipamento para lavagem e parcelas do mútuo com a Petrobrás), apurando um “saldo credor de caixa” de R\$ 35.324,73 em setembro de 2001. Dessa forma, tal valor foi imputado aos cotistas como gastos não declarados na aquisição deste posto, em fevereiro de 2002, data da alteração social que consignou a transferência dos bens (fls. 476 a 481).



No período em que a fiscalização recompôs o caixa da empresa, em fase pré-operacional, entendeu a autoridade fiscal que os recursos que pagaram a parcela do mútuo, adquiriram um equipamento de lavagem e pagaram as contas de energia elétrica do posto vieram diretamente dos cotistas.

Em princípio, o saldo credor de caixa deveria ser considerado como omissão de registro de receita na pessoa jurídica (art. 281, I, do Decreto nº 3.000/99).

Ainda, há mais um motivo para rechaçar o presente dispêndio. A fiscalização comprovou a data dos efetivos desembolsos para pagamento das parcelas dos mútuos para a BR Petrobrás, para a compra do equipamento de lavamento e das contas de energia elétrica, despesas, ressalte-se, incorridas no ano-calendário 2001. Ora, dessa forma, inaceitável imputar tal despesa em fevereiro de 2002, quando as provas dos autos demonstram que as despesas foram incorridas no ano antecedente. Aqui, ressalte-se, não se podem imputar tais dispêndios no ano de 2001 nesta instância, pois se estaria agravando a exigência tributária imposta ao recorrente, o que é vedado às autoridades julgadoras.

Dessa forma, deve-se excluir o montante de R\$ 17.662,36 do acréscimo patrimonial do ano-calendário 2002.

03 - O recorrente insurge-se contra divergência de valores decorrentes de vários itens que se referem a obras, equipamentos e outros gastos efetuados nas pessoas jurídicas dos postos de combustíveis – Estes gastos têm características de despesas e investimentos nas pessoas jurídicas dos postos de combustíveis, o que poderia ser comprovado com o exame da escrita das pessoas jurídicas, o que não foi feito pela fiscalização. Esta simplesmente atribuiu todos os gastos à pessoa física do recorrente.

O recorrente deveria ter indicado claramente quais as despesas que foram suportadas pelas pessoas jurídicas, como fez no item precedente. Em linha com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente discutida no recurso voluntário.

A negativa geral deste item não pode prosperar.

IV – Gastos com reformas/construção de imóveis – 2001/2002:

(01) O recorrente insurge-se contra divergência de valores decorrentes de gastos com reformas/construções de imóveis – Anos-calendário 2001 e 2002 - Gastos com pequenas reformas, em montantes diversos, autuados nos anos-calendário de 2001 e 2002 – Os valores considerados não apresentam indicação de documentação correspondente. Portanto, o lançamento carece de comprovação material.

Neste ponto, a fiscalização registrou os seguintes itens de dispêndios (fls. 106 e 147 do anexo VI):

- reforma no imóvel situado na quadra 5 da Avenida Monte Aprazível, no valor de R\$ 7.000,00, no ano-calendário 2001;
- reforma no imóvel situado na sede do Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda, no valor de R\$ 5.000,00, no ano-calendário 2001;



- reforma no imóvel situado na quadra J do Residencial Vale do Sol, no valor de R\$ 2.000,00, no ano-calendário 2002;
- reforma no imóvel situado na quadra 14 do bairro Eldorado, no valor de R\$ 2.500,00, no ano-calendário 2002;
- reforma no Posto Itamaraty Ananda Ltda, arrendado da Cooperativa Agropecuária Mista e de Cafeicultores de Alta Araraquarense (CAFEALTA), no valor de R\$ 100.000,00, montante que foi descontado do aluguel pago à Cooperativa, e registrado em desfavor do recorrente, em proporção. Este valor foi rateado nos anos-calendário 2000, 2001 e 2003, nos valores de R\$ 11.538,41, R\$ 11.876,84 e R\$ 15.384,74, respectivamente.

As 04 primeiras despesas acima foram declaradas pelo próprio contribuinte, em atendimento à intimação da autoridade autuante (fls. 674). Assim, desnecessária qualquer dilação probatória adicional para comprovar o dispêndio.

No tocante à reforma no Posto Itamaraty Ananda Ltda, bem arrendado da CAFEALTA, conforme contrato de arrendamento de 15/06/2000 (fls. 808 a 814 do anexo V), no qual rezava que os contratantes poderiam adaptar o imóvel para a utilidade pretendida, podendo descontar, a título de despesas com reforma, do aluguel de R\$ 1.500,00, um total de R\$ 100.000,00. Pelo termo de aditivo do contrato de locação comercial, firmado em 16/08/2002, registrou-se que o montante a ser gasto em reformas já tinha sido descontado dos alugueres passados. Considerando que os responsáveis pelo arrendamento foram o contribuinte e seu irmão, a autoridade autuante imputou como dispêndio metade do valor acima ao recorrente, no período de junho/2000 a agosto/2002.

Considerando que no período acima havia 26 meses, os aluguéis montariam R\$ 39.000,00, sendo impossível um desconto de R\$ 100.000,00 daquele valor. A autoridade fiscal deveria ter imputado no fluxo o montante mensal de R\$ 1.500,00, conforme o contrato de arrendamento (fls. 810 e 811). Nesta instância, ressalte-se, é impossível fazer esta conversão da motivação no Demonstrativo de Variação Patrimonial, pois se estaria mudando a fundamentação da omissão dos rendimentos espelhado no fluxo de caixa. Dessa forma, deve-se afastar toda a imputação deste dispêndio.

Por fim, no registro do dispêndio acima, houve outro equívoco da autoridade autuante, que registrou o montante de R\$ 15.384,74 no ano-calendário 2003 (vide fls. 147 e 152 c/c 182, 190 e 198, todas do anexo VI), ao invés do ano-calendário 2002. Ressalte-se que este julgador não poderia transferir o dispêndio para o ano-calendário 2002 porque estaria agravando a exigência fiscal deste último ano.

Ante o exposto, deve-se excluir do fluxo de caixa a despesa em debate. Assim, considerando que foi imputado um APD de R\$ 236.478,96 e R\$ 86.414,38 em dezembro de 2001 e agosto de 2003, respectivamente, mister reduzir a base de cálculo do APD dos anos-calendário 2001 e 2003, em R\$ 11.876,84 e R\$ 15.384,74, respectivamente.

V – Outros dispêndios – 2000/2001/2002/2003:

01 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente de aporte de recurso no Posto Itamaraty Ananda Ltda – recomposição do caixa da empresa, apurando-se



saldo credor de R\$ 10.000,00, sendo atribuído como dispêndio 50% ao recorrente (fls. 214 do anexo VI) – O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica.

Trata-se de controvérsia de período alcançado pela decadência (ano-calendário 2000), conforme decidido anteriormente, portanto, desnecessária a sua análise.

02 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente de desembolso capitalizado indevidamente como empréstimo (Posto Visão Futuro Ltda) – O valor de R\$ 76.000,00 teria sido contabilizado indevidamente como empréstimo, porque o fiscalizado não comprovou a transferência desse valor registrado na fls. 04 do Livro Razão de 2001 do Posto Itamarati Visão Futuro Ltda. Então, esse valor foi considerado como desembolso efetuado pelos sócios para a compra de itens para o posto, sendo atribuído 50% ao fiscalizado no mês de julho/2001 – Suprimento de caixa não comprovado é figura típica de omissão de receitas na pessoa jurídica e não na pessoa física.

Pelo relato da autoridade autuante de fls. 215 do anexo VI, verifica-se que o Posto Itamarati Visão Futuro Ltda. iniciou suas atividades em junho ou julho de 2001. Dessa forma, os sócios cotistas emprestaram recursos à companhia para fazer frente às despesas pré-operacionais no primeiro semestre de 2001. O recorrente afiançou que o empréstimo foi concedido em moeda corrente. Assim, não se trata de omissão de receita da pessoa jurídica decorrente de suprimentos de caixa não comprovado (art. 282 do Decreto nº 3.000/99), mas empréstimo de sócios que deve constar no fluxo de caixa destes.

Dessa forma, correto o procedimento da autoridade autuante, imputando os empréstimos dos sócios como dispêndios no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

03 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente de desembolso capitalizado indevidamente como empréstimo (Posto Itamarati Jaya Ltda) – O valor de R\$ 60.000,00 teria sido contabilizado indevidamente como empréstimo, porque o fiscalizado não comprovou a transferência desse valor registrado na fls. 10 e 23 do Livro Razão de 2001 do Posto Itamarati Jaya Ltda. Então, esse valor foi considerado como desembolso efetuado pelos sócios para a compra de itens para o posto, sendo atribuído 50% ao fiscalizado no mês de agosto/2001 – Suprimento de caixa não comprovado é figura típica de omissão de receitas na pessoa jurídica e não na pessoa física.

Pelo relato da autoridade autuante de fls. 215 e 216 do anexo VI, verifica-se que o Posto Itamarati Jaya Ltda. iniciou suas atividades em agosto de 2001. Dessa forma, os sócios cotistas emprestaram recursos à companhia para fazer frente às despesas pré-operacionais no primeiro semestre de 2001. O recorrente afiançou que o empréstimo foi concedido em moeda corrente. Dessa forma, não se trata de omissão de receita da pessoa jurídica decorrente de suprimentos de caixa não comprovado (art. 282 do Decreto nº 3.000/99), mas empréstimo de sócios que deve constar no fluxo de caixa destes.

Dessa forma, correto o procedimento da autoridade autuante, imputando os empréstimos dos sócios como dispêndios no Demonstrativo de Variação Patrimonial.

04 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente de 50% do saldo credor de caixa configurado antes do início das atividades comerciais do Posto Itamarati Marcopolo Ltda, no valor de R\$ 339,65, em 2003 - fls. 186 e 223 do anexo VI - O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica.



Considerando a data do início das atividades comerciais do Posto Itamarati Marcopolo Ltda., a autoridade autuante confrontou o capital social integralizado com as despesas pré-operacionais, apurando um “saldo credor de caixa” de R\$ 679,30 em outubro de 2003. Dessa forma, imputou-se a cobertura deste valor, em proporção, aos cotistas.

O saldo credor de caixa deveria ser considerado como omissão de registro de receita na pessoa jurídica (art. 281, I, do Decreto nº 3.000/99) e não na pessoa física dos sócios. Assim, assiste razão ao recorrente.

Considerando que foi apurado um APD de R\$ 44.718,76 em outubro de 2003 (fls. 190 do anexo VI), deve-se excluir o montante de R\$ 339,65 do APD imputado ao contribuinte no ano-calendário 2003.

05 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente de 50% do saldo credor de caixa configurado antes do início das atividades comerciais do Posto Itamarati Yantra Ltda., no valor de R\$ 1.824,77 (fls. 223 do anexo VI), em 2003 - O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica.

Considerando a data do início das atividades comerciais do Posto Itamarati Yantra Ltda., a autoridade autuante confrontou o capital social integralizado com as despesas pré-operacionais, apurando um “saldo credor de caixa” de R\$ 3.649,54, em dezembro de 2003. Dessa forma, imputou-se aos cotistas a cobertura deste valor, em proporção.

O saldo credor de caixa deveria ser considerado como omissão de registro de receita na pessoa jurídica (art. 281, I, do Decreto nº 3.000/99) e não na pessoa física dos sócios. Assim, assiste razão ao recorrente.

Considerando que foi apurado um APD de R\$ 346.580,51 em dezembro de 2003 (fls. 190 do anexo VI), deve-se excluir o montante de R\$ 1.824,77 do APD imputado ao contribuinte no ano-calendário 2003.

06 - O recorrente insurge-se contra divergência de valor decorrente de diversas acusações de pagamentos de taxas, serviços e assemelhados, como, por exemplo, licença ambiental, serviços prestados por autônomos - Estes gastos têm características de despesas e investimentos nas pessoas jurídicas (postos de combustíveis), o que poderia ser comprovado com o exame da escrita das pessoas jurídicas, o que não foi feito pela fiscalização. Esta simplesmente atribuiu todos os gastos à pessoa física do recorrente.

O recorrente deveria ter indicado claramente quais as despesas que foram suportadas pelas pessoas jurídicas, como fez nos itens precedentes. Em linha com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente discutida no recurso voluntário.

A negativa geral deste item não pode prosperar.

Da sujeição passiva - Do requerimento de perícia:

A prova pericial surge como meio para suprir a carência de conhecimentos técnicos do julgador para solução do litígio. Afinal, não é admissível que o julgador seja detentor de conhecimentos universais para examinar cientificamente todos os fenômenos possíveis de figurar na seara tributária.



No caso aqui em debate, foram imputadas ao recorrente duas infrações, ou seja, uma omissão de rendimentos decorrente da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 (depósitos bancários) e um excesso de aplicações de recursos sobre as fontes declaradas, o que ensejou o aparecimento de um acréscimo patrimonial a descoberto.

Ressalto que a fiscalização imputou uma longa série de dispêndios ao contribuinte nos fluxos de caixa que apontaram os acréscimos patrimoniais a descoberto nos 04 anos-calendário em debate, e se viu na contingência de ter que arbitrar dispêndios na construção de postos de combustíveis e na aquisição de bens imóveis, tudo em decorrência da presunção de que os valores informados e declarados pelo fiscalizado não mereciam fé.

No caso dos postos de combustível, alguns dispêndios arbitrados tiveram por base orçamentos fornecidos pela Petrobrás Distribuidora S/A, em postos da cidade de Ribeirão Preto (SP) e Guaxupé (MG). Aqui, deve-se ressaltar que o contribuinte contraditou o arbitramento na fase da autuação, em laudos que não primaram pela melhor técnica porque simplesmente aplicaram um redutor percentual nos valores arbitrados, porém, na fase da impugnação, trouxe Laudos Técnicos, alicerçados em documentação de suporte, que efetivamente são meios hábeis para confirmar ou infirmar os valores arbitrados. Ainda, houve o arbitramento dos valores de aquisição de alguns bens imóveis lastreado em anúncios em jornal de grande circulação em São José do Rio Preto, contemporâneos às alienações.

Apreciando os quesitos pugnados pelo recorrente percebe-se que o recorrente objetiva que um experto contábil analise a documentação juntada aos autos, buscando identificar quem suportou os dispêndios nos postos de combustíveis, comparar os valores arbitrados e contraditados, apontar os montantes de lucros distribuídos, os métodos de arbitramento para valoração dos imóveis.

Ora, não há nos autos nenhuma prova que dependa de conhecimento técnico especializado. No caso específico dos custos para construção e instalação dos postos de combustíveis, que se diga de passagem, o experto contábil não detém o conhecimento especializado para arrostar o arbitramento, a autoridade autuante utilizou orçamentos da Petrobrás Distribuidora, os quais já foram contraditados pelo recorrente.

No caso das provas contábeis, espelhadas pelos Livros contábeis dos postos de combustíveis juntados aos autos, cabia ao recorrente, em seu recurso voluntário, apontar as respostas aos quesitos da perícia, qual seja, quem suportou os dispêndios na construção dos postos e o montante dos lucros distribuídos.

Assim, não há qualquer necessidade de perícia para o deslinde da controvérsia trazida aos autos. Efetivamente, é expressiva a quantidade de documentos e informações constante deste processo administrativo fiscal. Entretanto, a documentação foi primordialmente juntada na fase da autuação, e era dever do recorrente contraditá-la na impugnação e no recurso voluntário.

A expressiva quantidade de documentos e informações que consta nestes autos, por si só, não autoriza uma perícia. Caso o julgador assim o fizesse, estaria abdicando de sua competência de julgar, devolvendo os autos para novas oitivas da autoridade autuante e do contribuinte. Como já se disse, a perícia é necessária para a prova de fato que dependa de conhecimento especial técnico.



No caso em debate, apenas poderia haver controvérsia em relação aos valores arbitrados para a construção dos postos de combustíveis. Entretanto, o recorrente, então impugnante, já contraditou o arbitramento com os Laudos Técnicos e caberá à Câmara decidir o litígio. No tocante à apreciação contábil, era dever do recorrente trazer sua irresignação no recurso voluntário.

Deve-se lembrar que o contencioso administrativo fiscal é composto por julgadores especializados na matéria tributária, notadamente na sua vertente jurídico-contábil, sendo desnecessária a opinião de experto contábil sobre as provas juntadas tempestivamente aos autos.

Por tudo, desnecessária a perícia para o deslinde da presente controvérsia.

Dos rendimentos e depósitos bancários:

O contribuinte neste ponto aduz que os depósitos bancários não se prestam para provar a omissão de renda no caso vertente porque o recorrente administra diversos postos de gasolina e, eventualmente, há transações financeiras que envolvem as empresas e seus sócios.

Muito embora já se tenha argumentado no sentido da legalidade do lançamento neste aspecto, volto a esclarecer que anteriormente à Lei nº 8.021/90, assentou-se que os depósitos bancários, por si só, não representavam rendimentos a sofrer a incidência do imposto de renda. Inclusive, em épocas pretéritas a tal Lei, o egrégio Tribunal Federal de Recursos tinha sumulado um entendimento com tal interpretação (Súmula 182 do TFR).

A partir da Lei nº 8.021/90, para presumir que depósitos bancários de origem não comprovada eram rendimentos omitidos, o fisco passou a ser obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados.

Essa era a dicção do art. 6º da Lei nº 8.021/90, *verbis*:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos,



podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

~~§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)~~

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Esse estado de coisas foi profundamente alterado pelo art. 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, já citado anteriormente.

A partir dessa inovação legislativa, os valores mantidos em conta de depósito sem comprovação de sua origem passaram a ser rendimentos presumidos. Trata-se de presunção *iuris tantum*, passível de prova em contrário por parte do contribuinte.

Entretanto, caso o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos valores mantidos em conta de depósito ou investimento, é de se presumir que tais valores foram omitidos da tributação.

Observe que o art. 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90 (tachado acima) tratava do arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários e foi expressamente revogado pelo art. 88, XVIII, da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, para fatos geradores a partir de 01/01/1997, no tocante à omissão de rendimentos com base em depósitos bancários com origem não comprovada, tem vigência única e plena o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário com origem não comprovada é presumido rendimento omitido, com incidência da tabela progressiva do imposto de renda.

Nesse novo cenário normativo, não há que se falar em sinais exteriores de riqueza ou prova do consumo da renda para tributar depósitos bancários com origem não comprovada pelo contribuinte. Essa é a hipótese dos autos.

Por uma presunção legal relativa, o depósito com origem não comprovada é rendimento tributável pelo imposto de renda.

Esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão nº CSRF/04-00.164, sessão de 13 de dezembro de 2005, relatora a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que restou assim ementado:

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos

recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996).

Assim, na hipótese em debate, o recorrente, independente de sua atividade econômica, tinha o dever de comprovar a origem dos depósitos bancários. Assim, escorreito o lançamento que utilizou a presunção estatuída no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Das inconsistências nos valores considerados a título de depósitos bancários de origem não comprovada:

O recorrente alega que no tocante à infração decorrente da omissão da comprovação da origem dos depósitos bancários, há expressiva divergência entre os depósitos que constam no auto de infração e aqueles para os quais o contribuinte foi intimado a comprovar as origens.

Considerando que a decadência fulminou a presunção de omissão de rendimentos referente aos depósitos bancários do ano-calendário 2000, a irresignação do recorrente centra-se nos seguintes depósitos mensais apontados em 31/01/2001 e 31/11/2001.

No entanto, de pronto verifica-se que é totalmente descabida a alegação do contribuinte. Isto porque, conforme se constata às fls. 2036/2039, o contribuinte foi devidamente intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 25) a comprovar os valores que constam do auto de infração e que são exatamente os mesmos que o contribuinte alega não terem sido requeridas as respectivas comprovações pela autoridade fiscal.

Ademais, antes disso, o contribuinte foi devidamente intimado a comprovar a origem dos recursos depositados em contas correntes nos Termos de Intimação Fiscal nº 8 (fls. 776/779) e nº 13 (fls. 1.213).

Com efeito, considerando que se tratava de conta com co-titular, a autoridade autuante imputou metade dos depósitos como rendimentos de origem não comprovada. Vê-se, então, que o contribuinte foi intimado para comprovar a origem dos depósitos vergastados desde o início da ação fiscal. No ponto, sem razão o recorrente.

Do arbitramento em área de construção civil:

Neste ponto, o recorrente questiona o arbitramento em área de construção civil, já que o contribuinte respondeu a todas as intimações. Ainda, o então impugnante acostou laudos de avaliações dos postos de serviços denominados Itamaraty Jaya, Itamarati Yantra, Vale do Sol Rio Preto e Itamaraty Star Alliance, produzidos por engenheiros de reputação ilibada. A decisão recorrida arrostou os laudos, em princípio, porque os laudos técnicos de avaliação, desprovidos de documentos necessários a sua fundamentação, não são elementos de prova perante o fisco. Entretanto, mais à frente, os laudos foram rechaçados pela ausência da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART. Ora, a ausência da ART é uma irregularidade administrativa perante o CREA, passível de multa, não tendo o condão de desconstituir o laudo técnico. Agora, junta a ART decorrente dos laudos de avaliação em debate.

A irregularidade formal detectada pela decisão recorrida foi sanada no recurso voluntário. Assim, as informações dos Laudos Técnicos trazidas na impugnação devem ser apreciadas nesta instância.



Como se pode ver nas tabelas constantes no relatório deste Acórdão, os Laudos Técnicos acostados pelo recorrente, então impugnante, ratificaram os valores do custo de construção e cobertura das bombas de combustíveis. Para tanto, vejam-se os Laudos dos Postos Itamarati Jaya Ltda, Postos Itamarati Yantra Ltda e Posto Itamarati Star Alliance Ltda, cujos valores dos itens de custos antes citados, arbitrados e trazidos nos laudos, são bastante próximos.

Ainda, os Laudos Técnicos cotaram o custo de caixa d'água, poço artesiano e plantas em geral, itens estes que não constaram do custo arbitrado. De outra banda, o arbitramento cotou o custo de instalações (elétricas, hidráulicas, lógicas, telefônicas) e a compra e instalação de tanques de combustíveis. Os itens de custo que somente constaram no arbitramento ou no laudo técnico não podem ser comparados, levando a uma preclusão, pois o recorrente deveria ter questionado o custo das instalações e a compra e instalação de tanques de combustíveis.

Por tudo, remanesce apenas uma flagrante divergência entre o custo dos pisos externos, arbitrados e trazidos nos laudos técnicos, sendo que os valores arbitrados excedem em mais de duas vezes o valor constante nos laudos técnicos.

Os Laudos Técnicos utilizaram o valor de R\$ 21,60/m² como custo do piso para tráfego de veículo super-pesado (concreto polido) dos postos de combustíveis, tomando por base o valor de agosto de 2000 (fls. 2.546, 2.801 e 2.826). Aqui, deve-se observar que se trata de piso de espessura de 10 cm. A fonte deste custo foi a Revista Construção São Paulo nº 2.742 - Cot Mat – págs. 68 (fls. 2.610).

Ocorre que, analisando a informação da fonte acima, verifica-se que se trata de piso com espessura de 2 cm e não 10 cm, como descrito pelos Laudos Técnicos.

A autoridade autuante utilizou o preço por m² que a Petrobrás contratou para construção de postos de serviços na cidade de Ribeirão Preto-SP (fls. 247 do anexo IV), no montante de R\$ 68,16 m² (preço base julho de 2000 – fls. 265 do anexo IV), com camada de concreto de 12 cm.

Acima, vê-se que o custo dos pisos externo arbitrado pelos Laudos Técnicos não guarda consonância com a própria informação dos Laudos, que descreve tal piso como apropriado para tráfego de veículo superpesado – concreto polido – espessura de 10 cm. Efetivamente, não se poderia utilizar o custo por m² de um piso de concreto liso de 2 cm.

Ainda, a Petrobrás Distribuidora S/A, respondendo intimação do Auditor-Fiscal sobre o posto Auto Posto Vale do Sol de Rio Preto Ltda, este que teve seu custo financiado pela Petrobrás Distribuidora e que foi posteriormente adquirido pelo recorrente, informou que o custo da pavimentação deste posto seria R\$ 71,00/m² (preço de novembro de 2001 – fls. 1.209).

O custo acima ratifica a correção do valor arbitrado pelo Auditor-Fiscal, demonstrando a higidez do arbitramento do custo de operacionalização dos postos de combustíveis.

Entretanto, quando a fiscalização não conseguiu comprovar a data do efetivo desembolso do dispêndio, deveria tê-lo imputado no final de período do investimento, dentro da metodologia em fluxo de caixa que determina imputar as fontes de recursos no início do

período e a aplicação dos recursos no fim do período, quando ausentes as datas da percepção da fonte e da aplicação do recurso, por ser, em regra, mais benéfico ao recorrente. Nessa linha, assentou-se na jurisprudência administrativa que, no caso de dúvidas, quando à efetividade ou momento de ocorrência do dispêndio, deve-se adotar o critério mais benéfico para o contribuinte, o que implica lançar o dispêndio no final do período (e a fonte no início do período). Para tanto, veja-se excerto do Acórdão nº 104-21.567, sessão de 27/04/2006, relator o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, *verbis*:

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO - Na apuração da variação patrimonial a descoberto devem ser consideradas todas as origens e aplicações de recursos, comprovados de forma inequívoca, devendo-se, no caso de dúvidas quanto à efetividade ou momento de sua ocorrência, adotar critério mais favorável ao contribuinte.

Dessa forma, as despesas arbitradas na construção dos postos de combustíveis, constantes dos demonstrativos de **Gastos Arbitrados**, deveriam ser registradas na data de sua ocorrência ou, em caso de dúvida, no final do período de apuração. Ocorre que a autoridade autuante, quando não precisou a data do dispêndio, fez o rateio das despesas mensalmente, o que não pode ser acatado. **Assim, os dispêndios arbitrados nos Demonstrativos de Gastos Arbitrados que foram rateados mensalmente devem ser excluídos, mantendo-se, apenas, o valor lançado no último mês, quando este é termo final da obra.** Caso o dispêndio tenha perpassado para os anos-calendário subsequentes a 2003 (como no caso da construção do posto situado no Jardim Alvorada de Mirrasol – fls. 175, 271 e 272 -, cuja obra teve o termo final estimado em agosto de 2004), mister excluir todos os dispêndios mensais até dez/2003, já que o dispêndio total, na espécie, deveria ter sido lançado em mês dos anos subsequentes.

Abaixo, relacionam-se as exclusões:

Ano-Calendário 2001 (fls. 99 do anexo VI)

Dispêndios	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Construção de prédio do posto situado na Av. Alfredo Teodoro de Oliveira				623,76	1.603,73	1.608,99
Estrutura metálica da cobertura de bombas do posto situado na Av. Alfredo Teodoro de Oliveira				273,26	705,36	710,58
Construção de prédio do posto Itamarati Jaya Ltda	1.922,61	1.939,00	1.940,65	1.939,86		
Cobertura de bombas do posto Itamarati Jaya Ltda	411,76	414,90	415,95	415,84		
Instalações elétricas, hidráulicas do posto Itamarati Jaya Ltda	1.194,90	1.205,65	1.206,12	1.205,62		
Construção de prédio do posto Itamarati Visão Futuro Ltda	4.304,97					

Cobertura de bombas do posto Itamarati Visão Futuro Ltda	1.197,27					
Instalações elétricas, hidráulicas do posto Itamarati Visão Futuro Ltda	3.241,85					
TOTAL	12.273,36	3.559,55	3.562,72	4.458,34	2.309,09	2.319,57
Dispêndios	Julho	agosto	setembro	Outubro	novembro	dezembro
Construção de prédio do posto situado na Av. Alfredo Teodoro de Oliveira	1.633,52	1.640,32	1.650,85			
Estrutura metálica da cobertura de bombas	719,32	728,22	732,56			
TOTAL	2.352,84	2.368,54	2.383,41	0,00	0,00	0,00

Ano-Calendário 2002 (fls. 139 do anexo VI)

Dispêndios	Junho	julho	agosto	Setembro	outubro	novembro	dezembro
Construção de prédio do posto situado em Eng. Schmitt	662,30	1.166,94	1.176,41	1.186,30	1.204,90		
Cobertura de bombas do posto situado em Eng. Schmitt	1.093,46	1.938,63	1.976,19	1.992,63	2.020,37		
TOTAL	1.755,76	3.105,57	3.152,60	3.178,93	3.225,27	0,00	0,00

Ano-Calendário 2003 (fls. 175, 176, 272, 282, 287, 288, 291, 299 do anexo VI)

Dispêndios	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Construção de prédio do posto situado no Jardim Alvorada de Mirassol		420,05	2.188,54	2.215,16	2.234,11	2.261,75	2.280,07	2.276,82	2.280,30	2.268,91
Cobertura da estrutura metálica do Posto Itamarati Star One Ltda					186,44	584,60	585,23	586,64	587,02	587,63
Construção de prédio do posto situado na Av. Danilo Galeazzi	1.080,90	1.613,96	1.681,83	1.702,29	1.716,85	1.738,09	1.752,16	1.749,67	1.752,35	1.743,59
Arbitramento correspondente à cobertura de bombas do posto situado na Av. Danilo Galeazzi - alvará 459/2003	539,73	806,27	841,41	855,41	855,46	865,30	866,23	868,32	868,88	869,78
Construção de prédio situado na Vicinal para Talhados Alvará n. 460/2003	345,40	515,75	537,43	543,97	548,62	555,41	559,91	559,11	559,97	557,17
Construção de prédio do posto situado na Av. Potirendaba, 3.809		4.477,32	6.665,13	6.746,20	6.803,90	6.888,07	6.943,87	6.933,97		
Cobertura de bombas do posto situado na Av. Potirendaba, 3.809		1.349,39	2.011,71	2.045,19	2.045,32	2.068,84	2.071,06	2.076,07		

Construção de prédios de posto na Av. Dr. Leoman S. Nazareth								3.608,44	2.555,14	5.677,76
TOTAL	1.966,03	9.182,74	13.926,05	14.108,22	14.390,70	14.962,06	15.058,53	18.659,04	8.603,66	11.704,84

Finalizando, deve-se recompor o demonstrativo de variação patrimonial dos anos-calendário 2001 a 2003, para mensurar o montante da exclusão da base de cálculo em cada ano-calendário. Aqui, ressalte-se, não basta somar as exclusões dos dispêndios em cada ano, como identificado no corpo deste voto, porque, no mês em que a exclusão do dispêndio elidir completamente o Acréscimo Patrimonial a Descoberto - APD calculado pela fiscalização, gerando uma sobra de recursos (as fontes excedendo as aplicações), deve-se transportar para o mês seguinte tal sobra. Assim, necessita-se refazer a parte final das planilhas da fiscalização que calcularam o acréscimo patrimonial a descoberto nos anos em debate.

Para as planilhas abaixo coladas, explica-se a notação utilizada:

- sobra de recursos apontada pela Primeira Câmara **(a)** – quando a exclusão dos dispêndios excedeu o APD calculado pela fiscalização no mês precedente, leva-se essa sobra de recursos para o mês seguinte;
- exclusão de dispêndio **(b)** – montante do dispêndio excluído mês a mês na forma dos itens precedentes deste voto;
- APD calculado pela fiscalização **(c)** – montante do acréscimo patrimonial a descoberto imputado pela fiscalização ao recorrente, conforme estampado no anexo VI (fls. 108 a 111, 150 a 152 e 188 a 190), em cada mês dos anos-calendário 2001 a 2003;
- APD apontado pela Primeira Câmara **(c-b-a)** – valor do acréscimo patrimonial, em cada mês do período em debate, após o julgamento da Primeira Câmara.

Por último, o valor a excluir da base de cálculo do APD de cada ano-calendário será a soma da sobra de recursos apontada pela Primeira Câmara (a) mais a exclusão de dispêndio (b). Idêntico resultado pode ser conseguido diminuindo o APD apontado pela Primeira Câmara em face do APD calculado pela fiscalização. Abaixo, as tabelas:

Ano-calendário 2001	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	
Sobra de recursos apontada pela 1ª Câmara (a)							
Exclusão de dispêndios (b)	12.273,36	3.559,55	3.562,72	4.458,34	2.309,09	2.319,57	28.482,63
APD calculado pela fiscalização (c)	45.812,72	9.490,43	12.716,14	36.179,90	37.913,67	34.307,16	
APD apontado pela 1ª Câmara (c-b-a)	33.539,36	5.930,88	9.153,42	31.721,56	35.604,58	31.987,59	
Ano-calendário 2001	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Sobra de recursos apontada pela 1ª Câmara (a)				953,26			953,26

Exclusão de dispêndios (b)	2.352,84	2.368,54	2.383,41			43.850,82	50.955,61
APD calculado pela fiscalização (c)	43.572,07	30.284,22	1.430,15	23.462,54	24.124,24	236.684,25	
APD apontado pela 1ª Câmara (c-b-a)	41.219,23	27.915,68	-953,26	22.509,28	24.124,24	192.833,43	

Ano-calendário 2002	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	
Sobra de recursos apontada pela 1ª Câmara (a)	0,00						0,00
Exclusão de dispêndios (b)	12.616,45	17.662,36				1.755,76	32.034,57
APD calculado pela fiscalização (c)	83.311,16	22.603,65	7.891,97	108.789,90	21.496,78	0,00	
APD apontado pela 1ª Câmara (c-b-a)	70.694,71	4.941,29	7.891,97	108.789,90	21.496,78	-1.755,76	
Ano-calendário 2002	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Sobra de recursos apontada pela 1ª Câmara (a)	1.755,76	4.861,33					6.617,09
Exclusão de dispêndios (b)	3.105,57	3.152,60	13.178,93	3.225,27		687,25	23.349,62
APD calculado pela fiscalização (c)	0,00	23.385,57	132.100,61	56.751,01	139.790,98	3.495,70	
APD apontado pela 1ª Câmara (c-b-a)	-4.861,33	15.371,64	118.921,68	53.525,74	139.790,98	2.808,45	

Ano-calendário 2003	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	
Sobra de recursos apontada pela 1ª Câmara (a)	0,00						0,00
Exclusão de dispêndios (b)			1.966,03	9.182,74	13.926,05	14.108,22	39.183,04
APD calculado pela fiscalização (c)	2.044,46	46.340,98	100.195,38	41.757,06	56.850,16	149.765,01	
APD apontado pela 1ª Câmara (c-b-a)	2.044,46	46.340,98	98.229,35	32.574,32	42.924,11	135.656,79	
Ano-calendário 2003	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Sobra de recursos apontada pela 1ª Câmara (a)	0,00						
Exclusão de dispêndios (b)	14.390,70	30.346,80	15.058,53	18.998,69	8.603,66	13.529,61	100.927,99
APD calculado pela fiscalização (c)	35.053,91	86.414,38	43.084,46	44.718,76	276.882,22	346.580,51	
APD apontado pela 1ª Câmara (c-b-a)	20.663,21	56.067,58	28.025,93	25.720,07	268.278,56	333.050,90	

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR o pedido de diligência e as preliminares de nulidade invocadas, e, no mérito:

- reconhecer que a decadência fulminou o crédito tributário do ano-calendário 2000;

- excluir os seguintes valores da base de cálculo da infração do acréscimo patrimonial a descoberto:
 - ano-calendário 2001: R\$ 80.391,50;
 - ano-calendário 2002: R\$ 62.001,28;
 - ano-calendário 2003: R\$ 140.111,03.

Reduzir a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 30 de outubro de 2009.



Vanessa Pereira Rodrigues Domene