



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEXTA CÂMARA**

**Processo n°** 16004.001200/2006-83  
**Recurso n°** 158.409 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 2001 a 2004  
**Acórdão n°** 106-17.053  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** SÉRGIO ANTONIO MARQUES DOS SANTOS  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO - SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

**Ementa:** NULIDADES – DENÚNCIA ANÔNIMA – RESSURGIMENTO DA OITIVA DO AUTUANTE – 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.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÉRGIO ANTONIO MARQUES DOS SANTOS.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, INDEFERIR o pedido de diligência e REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, 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\$ 84.652,10, no ano-calendário 2001; ii) R\$ 58.352,50, no ano-calendário 2002; e iii) R\$ 145.228,81, no ano-calendário 2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS  
Presidente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS  
Relator

15 OUT 2008

FORMALIZADO EM:

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado), Ana Paula Locoselli Erichsen (suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Em face do contribuinte Sergio Antonio Marques dos Santos, CPF/MF nº 046.928.308-40, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 04/12/2006, Auto de Infração (fls. 2.680 a 2.690), com ciência pessoal em 05/12/2006.

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

IMPOSTO	R\$ 859.301,15
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 1.288.951,72

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, 2001 e 2002, 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. 21 a 127), 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. 167 a 171), intimado ao contribuinte em 18/04/2005 (fls. 172), 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. 173 a 311.

O procedimento fiscal, que resultou na constituição do crédito tributário acima referido, encontra-se relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.639 a 2.679).

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 Demonstrativos<sup>1</sup>:

- **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) – 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

<sup>1</sup> 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.

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 atuante 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 m<sup>3</sup>, 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 n.ºs 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 n.ºs 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 n.ºs 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.



8



- 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, Gênese-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)**<sup>2</sup>

<sup>2</sup> 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 atuante 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 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup> 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 m<sup>3</sup> - 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 m<sup>3</sup> - 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 m<sup>3</sup> foi arbitrado em R\$ 2.221,07;
  - o custo de aquisição de 03 tanques de 30 m<sup>3</sup> 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) – Dispêndio 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 Schmidt – 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 nºs 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 m<sup>2</sup>, 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\$ 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. 2.698 a 2.871). 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 (fls. 2.730 e 2.731), 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. 2.743 a 2.768)	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. 2.794 a 2.818) – 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 m <sup>3</sup>	-	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 m<sup>2</sup>, enquanto a utilizada pelo AFRFB é de 180,42 m<sup>2</sup>. 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. 2.819 a 2.843)	Valor arbitrado pelo AFRFB
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	-
Gramma 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 m <sup>3</sup>	-	R\$ 2.221,07
Aquisição de 03 tanques de 30 m <sup>3</sup>	-	R\$ 8.521,72

\*Área do Laudo Técnico = 281,06 m<sup>2</sup>; área utilizada pela fiscalização=R\$ 157,50 m<sup>2</sup>.

\*\*Área do Laudo Técnico = 198 m<sup>2</sup>; área utilizada pela fiscalização=R\$ 180 m<sup>2</sup>.

\*\*\*Área do Laudo Técnico = 1.187,32 m<sup>2</sup>; área utilizada pela fiscalização=R\$ 818,77 m<sup>2</sup>.

#### Posto Itamarati Star Alliance Ltda

Item de custo	Laudo Técnico (fls. 2.844 a 2.871)	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	-
Gramma 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 m <sup>3</sup>	-	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. 2.778). 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. 2.877 a 2.911. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 17-17.686, 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 inexisterem 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 11/04/2007 (fls. 2.915). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 09/05/2007 (fls. 2.916).

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% dos lotes 1, 2 e 3 da quadra R do Residencial Gabriela (fls. 12 do anexo V e fls. 144 do anexo VI) – O bem foi adquirido em conjunto com o irmão do recorrente. Assim, alterando o critério de divisão do dispêndio entre os adquirentes, como fizera em outros casos, a fiscalização imputou todo o valor como ônus do recorrente;
- a.2. 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.3. 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.4. 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.5. 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*” (fls. 2.954);
- c.2. gasto não declarado com a aquisição do controle do Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda (fls. 240 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. impostos e contribuições pagos – anos-calendário 2000 a 2003:
- e.1. custas da justiça federal e valor pago de ITR extraídos da planilha demonstrada nas fls. 138 do anexo VI (2002) – O documento comprobatório da imputação não se encontra nos autos;
- e.2. 50% do ITBI conforme guia e escritura pública de 25/09/2002 (valores extraídos da planilha demonstrada nas fls. 138 do anexo VI) – O documento comprobatório da imputação não se encontra nos autos;
- e.3. valor de R\$ 969,00 correspondente a 50% do pagamento do ITBI, que teria por lastro a escritura pública de 30/06/2003 - O documento comprobatório da imputação não se encontra nos autos.



22

f. outros débitos em conta corrente – anos-calendário 2000 a 2003:

f.1. 50% do valor da retirada, em 25/10/2000, para cobertura parcial de pagamentos no valor de R\$ 55.348,85, sendo atribuído ao fiscalizado 50% deste valor, ou seja, R\$ 27.674,43 (fls. 234 do anexo VI) – No anexo ao demonstrativo (fls. 234) consta como valor total R\$ 108.360,00. No demonstrativo da fls. 65, contudo, foi considerado como valor total R\$ 55.348,85, sendo que 50% deste valor foi atribuído ao fiscalizado no mês de outubro;

f.2. 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. 214 do anexo VI) – O saldo credor de caixa deve ser tributado na pessoa jurídica;

f.3. 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;

f.4. 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;

f.5. 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;

f.6. 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;

f.7. 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. 775/783 e 836/850);
- 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 arrostou 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. Agora, junta a ART decorrente dos laudos de avaliação em debate (fls. 2.979 e 2.981);
- X. a aplicação da multa qualificada de 150% é a exceção e somente foi utilizada para evitar a decadência.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 05, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 23/04/2008.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 11/04/2007 (fls. 2.915) e interpôs o recurso voluntário em 09/05/2005 (fls. 2.916), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, dele tomo conhecimento.

Neste voto, cada irresignação trazida no recurso voluntário será apresentada na forma dos itens discriminados no relatório.

Inicialmente, o recorrente insurge-se contra a gênese do procedimento fiscal, com raízes em uma denúncia anônima, conduta repudiada pela nossa Constituição. Ademais, o proceder da autoridade fiscal, ao intimar o contribuinte a se manifestar sobre o lançamento na fase da autuação, terminou por ressuscitar a oitiva fiscal. Essa é a defesa do **item I**.

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 policialesco, 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 16 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 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.

No tocante ao ressurgimento da oitiva da autoridade fiscal, melhor sorte não socorre o recorrente. Ora, eventual dialética na fase anterior à autuação, longe de vulnerar o direito de defesa do contribuinte, permite que a autoridade autuante firme sua convicção sobre a existência (ou não) do fato gerador da obrigação tributária.

Dessa forma, na fase da autuação, a autoridade autuante somente deve prescindir de eventuais intimações ao recorrente quando estiver patente a presença do fato gerador da obrigação tributária. Ao revés, caso a autoridade autuante tivesse vindo aos autos contraditar a peça impugnatória, aí sim, teríamos o ressurgimento da oitiva fiscal.

Sem razão, no ponto, o recorrente.

Superada a defesa do item I, passa-se à defesa do **item II (pedido 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.

Como adiante se verá, 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 (fls. 2.961), 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.

Agora, passa-se à defesa do **item III (a decadência fulminou o crédito tributário do ano-calendário 2000)**.

Nos autos, duas foram as infrações imputadas ao recorrente, ambas apenadas com multa de ofício de 150%:

- acréscimo patrimonial a descoberto;
- omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

O contribuinte **foi cientificado** do auto de infração em **05/12/2006 (fls. 2.685)**.

O fato gerador do imposto de renda é denominado complexivo ou periódico, ou seja, realiza-se ao longo de um espaço de tempo, resultando da valoração de um conjunto de fatos. A aquisição de disponibilidade de renda resulta da composição de fatos econômicos que se produzem ao longo de um período

Assim, o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31/12 e resulta do somatório de fatos econômicos ocorridos no exercício (01/01 a 31/12).

No caso vertente, no tocante ao imposto lançado referente ao ano-calendário 2000, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se aperfeiçoou em 31/12/2000.

A lei é que define a modalidade do lançamento ao que o tributo se amolda. O fato de não haver o pagamento não transmuda a natureza do lançamento. O lançamento por homologação, independentemente de haver ou não pagamento, amolda-se ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem incidência o prazo contado na forma do art. 173, I, do CTN.

O entendimento esposado por este relator, no tocante à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, com quinquênio contado na forma do art. 150, § 4º ou 173, I, ambos do CTN, atualmente é uníssono no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como exemplo, citam-se os acórdãos n.ºs: 101-95.026, relatora a conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 108-09.230, relator do voto vencedor Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28/02/2007; CSRF/01-05.628, relator o conselheiro José Henrique Longo; CSRF/04-00.213, relator o conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Na linha acima, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária da pessoa física no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão n.º CSRF/04-00.586, assentou:

*DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato*

*gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.*

O acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, referentes ao ano-calendário 2000, no caso em debate nestes autos, foi apenado com multa de ofício ordinária de 150%. No caso do IRPF lançado e aqui discutido, em tese, estariam presentes as qualificadoras do dolo, fraude ou simulação, a justificar a imposição da multa de ofício qualificada, o que levaria o prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN.

**Assim, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício em relação ao lançamento do ano-calendário 2000, que, como se verá, tem implicações com a controvérsia decadencial. No tocante à qualificação da multa para os anos-calendário 2001 a 2003, a questão será debatida no item XI.**

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada e pelo excesso de aplicações sobre as fontes de recursos apurado nos Demonstrativos de Variação Patrimonial. O recorrente não fez prova da origem dos depósitos bancários e não comprovou a existência de rendimentos declarados a suportar o acréscimo patrimonial a descoberto.

O art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 prevê que os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados serão submetidos à incidência do imposto de renda. Inegavelmente, trata-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a qual cederá quando o contribuinte fizer prova idônea em contrário. Na mesma linha, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 presume a omissão de rendimentos quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovar a origem dos depósitos em suas contas bancárias.

No caso dos autos, o contribuinte não comprovou, documentalmente, a origem dos depósitos ou a existência de fontes de recursos a suportar o acréscimo patrimonial. Caso o recorrente tivesse comprovado a origem dos depósitos, a autoridade autuante, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, iria verificar se tais depósitos tinham sido submetidos a regular tributação. De outra banda, caso comprovada a existência de recursos, poder-se-ia elidir o acréscimo patrimonial a descoberto, caso tais recursos tivessem sido tributados. Em ambas as situações, a autoridade fiscal iria analisar a gênese do fato gerador do imposto omitido, e, eventualmente, poderia identificar as condutas dolosas de sonegação, fraude ou conluio. Entretanto, somente poder-se-ia afiançar que o contribuinte agiu dessa forma com o conhecimento do real fato gerador do tributo, o que não ocorreu no caso vertente porque a autuação estribou-se em presunções legais de omissão de rendimentos.

Considerando as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o

evidente intuito de fraude ser presumido. Como exemplo, no caso de omissão de rendimentos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada, acata-se a qualificação da multa de ofício nas seguintes hipóteses:

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação da conta bancária;
- conta de depósito aberta em nome interposta pessoa (Acórdão nº 104-20.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 104-22.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);
- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (acórdão nº 102-47.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheiro Silvana Mancini Karam);
- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti);
- omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental (Acórdão nº 101-93.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);
- utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 102-48.266, sessão de 01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).

No caso da omissão de rendimentos decorrente dos depósitos bancários de origem não comprovada, nenhuma das hipóteses acima ocorreu, mas apenas uma omissão de rendimentos estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Nas presunções não existem provas da materialidade ilícita da conduta, e sim indícios da ocorrência de infração para os quais a legislação fiscal autoriza a apuração do crédito tributário.

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, 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. (grifei)*

Ainda, na linha do aqui decidido, citam-se os Acórdãos nºs: 103-23.151, sessão de 08/08/2007, relator o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento; 106-16.389, sessão de 23/05/2007, relatora a conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Assim, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem erigindo barreiras à qualificação da multa ofício, no caso de simples apuração de omissão de receitas ou de rendimentos, o que culminou na edição do enunciado sumular nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*: “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”.

Se a simples omissão de receitas ou rendimentos não enseja a qualificação da multa de ofício, com muito mais razão deve ser afastada a qualificação no caso de presunção de omissão de receitas ou rendimentos, quer no caso dos depósitos bancários, como já se viu, quer no caso do acréscimo patrimonial a descoberto, já que nesta última hipótese os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados representam uma presunção legal de omissão de rendimentos, sendo aplicável todo o entendimento descrito nos parágrafos precedente. Assim, a mera omissão de rendimentos apurada em demonstrativo que indicou excesso de aplicações sobre as fontes de recurso, como ocorreu no caso presente, por si só, não deve ser motivo para exasperar a multa de ofício. É preciso trazer um elemento adicional que comprove a fraude, essa não se socorrendo apenas pela presunção da omissão de rendimentos.

No caso destes autos, há apenas uma conduta que poderia se subsumir as hipóteses de fraude, o que justificaria a manutenção da multa qualificada. Fala-se da infração referente ao acréscimo patrimonial a descoberto, no ano-calendário 2000, quando a fiscalização imputou 50% do valor da aquisição de reboque Krone, ano 1992, placa ACP-8551, registrando que o fiscalizado utilizou interposta pessoa, no caso, sua genitora, o que representou um dispêndio de R\$ 3.500,00 no Demonstrativo de Variação Patrimonial a Descoberto (fls. 68 do anexo VI).

Como antes se viu, a presença de interposta pessoa no caso das omissões de rendimentos estribadas em presunções legais autoriza a manutenção da multa qualificada e, por consequência, da contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN.

Ocorre que, no ano-calendário 2000, foi imputado um excesso de aplicação sobre fontes de recursos de R\$ 395.693,48 (fls. 2.686) e de R\$ 261.870,99 a título de omissão de rendimentos proveniente dos depósitos bancários de origem não comprovada. Ora, vê-se que a conduta imputada ao contribuinte, no tocante à pretensa interposta pessoa, montou em um valor de R\$ 3.500,00, sendo lançado como aplicação de recursos. Trata-se de menos de 1% do acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2000.

Ante o exposto, parece desarrazoado qualificar a multa de ofício para a hipótese vertente, quando a conduta tida como fraudulenta teve uma representação diminuta em face do acréscimo patrimonial apurado, tudo aliado, registre-se, ao fato da pretensa interposta pessoa ser a mãe do recorrente, não parecendo absurdo que um bem tão pouco relevante no patrimônio do fiscalizado tenha sido efetivamente doado à genitora, descaracterizando a hipótese de interposição fraudulenta.

Dessa forma, deve-se afastar a qualificação da multa de ofício no lançamento do imposto do ano-calendário 2000, o que terá o condão de fazer incidir a regra da contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN para esse exercício.

Considerando que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 05/12/2006 (fls. 2.685), e, no tocante ao imposto lançado referente ao ano-calendário 2000, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se aperfeiçoou em 31/12/2000, forçoso reconhecer que a decadência fulminou o direito de lançar da Fazenda em relação a tal exercício, já que fluíra o quinquênio decadencial contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN quando da ciência do auto de infração.

**Assim, reconhece-se que a decadência extinguiu o crédito tributário referente ao ano-calendário 2000.**

Agora, passa-se à defesa do **item IV** (a omissão de rendimentos oriunda do Acréscimo Patrimonial a Descoberto englobou a omissão caracterizada pelos depósitos bancários, 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).

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, ressalte-se, 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.

**Assim, neste ponto, não assiste razão ao recorrente.**

Agora, passa-se às defesas do **item V** (inconsistências nas despesas registradas no Demonstrativo de Variação Patrimonial).

Inicialmente, o **item V.a.1.** (aquisição de 50% dos lotes 1, 2 e 3 da quadra R do Residencial Gabriela (fls. 12 do anexo V e fls. 144 do anexo VI) – O bem foi adquirido em conjunto com o irmão do recorrente. Assim, alterando o critério de divisão do dispêndio entre os adquirentes, como fizera em outros casos, a fiscalização imputou todo o valor como ônus do recorrente).

Pelo traslado da escritura pública que formalizou o negócio jurídico em destaque, verifica-se que os lotes 1, 2 e 3 da quadra R do Residencial Gabriela foram adquiridos pelos senhores Sérgio Antonio Marques dos Santos e Paulo Roberto Marques dos Santos, pelos valores de R\$ 9.450,08, R\$ 7.929,21 e R\$ 7.853,61, respectivamente (fls. 12v do anexo V).

Na linha “Aquisição de Bens e Direitos” do Demonstrativo de Variação Patrimonial do ano-calendário 2002, no mês de janeiro, foi registrada a totalidade do dispêndio acima (R\$ 25.232,90), acrescido da aquisição de um veículo marca Ford Cargo 4030 (R\$ 41.500,00), o que montou um dispêndio total no mês de janeiro/2002 de R\$ 67.590,10 (fls. 144, 146 e 150 do anexo VI).

Ora, no tocante aos lotes acima, considerando a aquisição em co-propriedade, somente deveria ter sido lançado metade da despesa no demonstrativo de variação patrimonial, no caso, R\$ 12.616,45. Assim, deve ser reduzido o acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 2002 em R\$ 12.616,45.

Agora, a insurgência do **item V.a.2.** (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).

De fato, o bem foi adquirido em co-propriedade, com o irmão do contribuinte, Sr. Paulo Roberto 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.

Agora, a insurgência do **item V.a.3.** (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. 19v do anexo V), o bem foi alienado pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo ao recorrente e ao senhor Paulo Roberto 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) 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\$ 60.170,81 (fls. 2.682 e 2.687), 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.

Passa-se à defesa do **item V.a.4.** (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).

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.

Passa-se à defesa do **item V.a.5.** (no ano-calendário 2002, 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. 1.391);
- 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. 1.391).

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.

Agora, passa-se ao item V.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).

Considerando que se reconheceu a decadência do lançamento do ano-calendário 2000, fica prejudicada a presente irresignação.

Passa-se ao item V.c.1 (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*” - fls. 2.954).

De fato, a escritura de venda e compra foi lavrada em 21/05/2002 (fls. 324 a 325v). 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. 325v).

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 o recorrente declarou que fez reformas neste imóvel no ano de 2001 (fls. 694), bem como, 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). 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.

Agora, passa-se ao **item V.c.2.** (gasto não declarado com a aquisição do controle do Auto Posto Vale do Sol Rio Preto Ltda (fls. 240 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 (fls. 1.248 a 1.250). 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 (fls. 240). 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.

Passa-se ao **item V.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).

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.

Passa-se à defesa do **item V.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).

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. 693). 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 um 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, além das fls. 2.688), 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\$ 90.835,36 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.

Agora, passa-se à defesa do item V.e.1 (custas da justiça federal e ITR extraídos da planilha demonstrada nas fls. 138 do anexo VI – Ano-calendário 2002 – O documento comprobatório da imputação não se encontra nos autos).

Os recolhimentos acima foram extraídos da base de pagamento dos sistemas informatizados da Receita Federal, no montante de R\$ 174,18, referentes aos códigos 5762 (Custas Justiça Federal de 1º grau) e 1070 (ITR do exercício de 2002). A comprovação dos recolhimentos encontra-se nos autos (fls. 163 e 164).

Passa-se à defesa do item V.e.2. (50% do ITBI, conforme guia e escritura pública de 25/09/2002 - fls. 138 do anexo VI – O documento comprobatório da imputação não se encontra nos autos).

Nas fls. 387, encontra-se o comprovante de pagamento do ITBI referente à aquisição da propriedade agrícola denominada Estância Califórnia, com 24 alqueires, no valor de R\$ 6.600,00, tendo como contribuinte o recorrente e outro, vinculada à escritura lavrada em 25/09/2002.

A prova material do recolhimento do ITBI se encontra nos autos.

Passa-se à defesa do item V.e.3. (valor de R\$ 969,00, correspondente a 50% do pagamento do ITBI, que teria por lastro a escritura pública de 30/06/2003 - O documento comprobatório da imputação não se encontra nos autos).

Trata-se de ITBI que incidiu sobre a aquisição da propriedade agrícola com área de 12,1 hectares, encravada na Fazenda São Pedro, no município de São José do Rio Preto (SP), sendo o imóvel adquirido em condomínio com o irmão do contribuinte, tudo conforme a escritura de venda e compra e de renúncia de direitos de usufruto vitalício (fls. 27 a 28v). Nesta escritura, lavrada em 30/06/2003, consta que foi recolhido o ITBI no valor total de R\$ 1.936,00. Assim, a metade imputada ao recorrente monta R\$ 968,00. Deve-se ressaltar que o dispêndio montou R\$ 968,00 e não 969,00, como afirmou o recorrente (fls. 173 e 174 do anexo VI).

A informação da escritura antes referida é prova bastante para o registro do dispêndio no fluxo de caixa.

Superadas as controvérsias sobre impostos e contribuições pagos (item V.e), passa-se às controvérsias sobre os valores debitados na conta de depósito do recorrente (item V.f).

Passa-se à defesa do item V.f.1. (50% do valor da retirada, em 25/10/2000, para cobertura parcial de pagamentos no valor de R\$ 55.348,85, sendo atribuído ao fiscalizado 50% deste valor, ou seja, R\$ 27.674,43 (fls. 234 do anexo VI) – No anexo ao demonstrativo (fls. 234), consta como valor total R\$ 108.360,00. No demonstrativo da fls. 65, contudo, foi considerado como valor total R\$ 55.348,85, sendo que 50% deste valor foi atribuído ao fiscalizado no mês de outubro).

Trata-se de controvérsia de período alcançado pela decadência (ano-calendário 2000), conforme item III.

Passa-se à defesa do item V.f.2. (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. 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 item III.

Passa-se à defesa do item V.f.3. (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 afirmou que o empréstimo foi concedido em moeda corrente (fls. 2.282). 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.

Passa-se à defesa do item V.f.4. (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 afirmou que o empréstimo foi concedido em moeda corrente (fls. 2.282). 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.



Passa-se à defesa do item V.f.5. (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, foi imputado 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\$ 13.880,91 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.

Passa-se à defesa do item V.f.6. (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, foi imputado 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\$ 309.927,71 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.

Passa-se à defesa do item V.f.7. (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).

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.



41

Superadas as defesas do item V, passa-se ao **item 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).

Como se viu no item precedente, o recorrente logrou êxito em algumas irresignações. Na maioria, entretanto, foi mantida a exação fiscal.

No tocante ao arbitramento de custo de aquisição com base em anúncios jornalísticos, 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.

Dessa forma, não assiste razão ao recorrente.

Agora, o **item VII** (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).

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, *verbis*:

*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.*

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 1º/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.

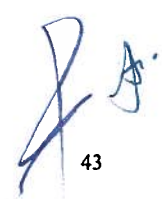
Com esse novo estatuto, como já assinalado, o depósito bancário com origem não comprovada é presumido rendimento omitido, com incidência da tabela progressiva do imposto de renda.

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 comprove, 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.

Agora, a defesa do **item 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. 775/783 e 836/850).

Considerando que a decadência fulminou a presunção de omissão de rendimentos referente aos depósitos bancários do ano-calendário 2000, a irrisignação do recorrente centra-se nos seguintes depósitos mensais:

- em janeiro de 2001, consta no auto de infração um montante de depósitos de origem não comprovada de R\$ 55.000,00. O recorrente informa que foi intimado a comprovar o montante de R\$ 19.791,59;
- em novembro de 2001, consta no auto de infração um montante de depósitos de origem não comprovada de R\$ 23.092,05. O recorrente informa que não foi intimado a comprovar qualquer valor neste mês.

Inicialmente, pelo Termo de Intimação Fiscal de nº 8 (fls. 775 a 783), o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários. No ponto que interessa, há os seguintes depósitos neste Termo:

- janeiro de 2001
  - depósito em dinheiro de R\$ 25.000,00, no dia 04/01/2001, banco Brasil, agência 3018, conta de depósito nº 5.377 (fls. 778);
  - depósito em dinheiro de R\$ 85.000,00, no dia 03/01/2001, banco Banespa Santander, agência 0037, conta de depósito nº 37920462003 (fls. 780).
- novembro de 2001
  - depósito de R\$ 18.610,61, no dia 07/11/2001, banco Brasil, agência 3018, conta de depósito nº 5.377 (fls. 778);
  - depósito de R\$ 27.573,48, no dia 14/11/2001, banco Brasil, agência 3018, conta de depósito nº 5.377 (fls. 778);

A autoridade autuante, pelo Termo de Reintimação Fiscal nº 13 (fls. 1.283), reintimou o recorrente a comprovar a origem dos depósitos relacionados no Termo acima.

Por fim, pelo Termo de Intimação Fiscal nº 24, penúltima intimação na fase da autuação, a autoridade autuante intimou o recorrente a comprovar a origem dos depósitos remanescentes, entre os quais se encontram os acima discriminados (fls. 2.303).

Alfim, 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.

Passa-se à defesa do **item IX** (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).

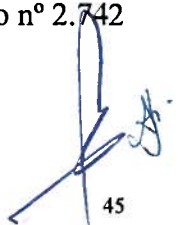
A irregularidade formal detectada pela decisão recorrida foi sanada no recurso voluntário. Assim, as informações dos Laudos Técnicos trazidas na impugnação devem ser apreciadas nesta instância.

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/m<sup>2</sup> 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. 2.749, 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. 2.764).



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 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> (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 m<sup>2</sup> 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/m<sup>2</sup> (preço de novembro de 2001 – fls. 1.249).

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 subseqüentes.

Abaixo, relacionam-se as exclusões:

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

Dispêndios	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	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					
<b>TOTAL</b>	<b>12.273,36</b>	<b>3.559,55</b>	<b>3.562,72</b>	<b>4.458,34</b>	<b>2.309,09</b>	<b>2.319,57</b>
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			
<b>TOTAL</b>	<b>2.352,84</b>	<b>2.368,54</b>	<b>2.383,41</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

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

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

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

Dispêndios	Março	Abril	Mai	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
<b>TOTAL</b>	<b>1.966,03</b>	<b>9.182,74</b>	<b>13.926,05</b>	<b>14.108,22</b>	<b>14.390,70</b>	<b>14.962,06</b>	<b>15.058,53</b>	<b>18.659,04</b>	<b>8.603,66</b>	<b>11.704,84</b>

Por fim, a defesa do **item X** (a aplicação da multa qualificada de 150% é a exceção e somente foi utilizada para evitar a decadência).

A autoridade autuante qualificou a multa de ofício em todos os anos-calendário da autuação. Anteriormente, já se viu a impertinência da qualificação da multa de ofício para o ano-calendário 2000.

Agora, deve-se verificar se as condutas do recorrente nos anos-calendário 2001 a 2003 justificam a qualificação da multa de ofício, estando presente o evidente intuito de fraude.

De plano, como já longamente discorrido neste voto, deve-se evidenciar que a mera omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada ou o excesso de aplicação de recursos sobre as fontes declaradas não são meios hábeis, por si só, para qualificar a multa de ofício.

Nestes autos, adianta-se, a única conduta imputada ao recorrente que poderia se subsumir à hipótese normativa do evidente intuito de fraude é a presença de interposta pessoa em algumas operações perpetradas pelo recorrente. Assim, deve apreciar tais condutas, minuciosamente:



- ano-calendário 2001 (fls. 206 a 209 do anexo VI)
  - imputado ao contribuinte 50% do valor da aquisição e das cotas pagas dos consórcios n.ºs 51 e 281, administrados pela Rodobens Administração e Promoções Ltda, ressaltando que a autoridade autuante registrou que o contribuinte utilizou sua mãe, esta funcionando como interposta pessoa. O valor imputado como dispêndio foi de R\$ 14.252,33 e R\$ 26.152,97, respectivamente (fls. 1.344 a 1.354 dos autos principais e 105, 260 a 262 do anexo VI);
  - imputado ao contribuinte 50% do valor da aquisição 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 (fls. 260 a 262 do anexo VI);
- ano-calendário 2002 (fls. 210 a 211 do anexo VI)
  - imputado ao contribuinte 50% das cotas pagas dos consórcios Rodobens antes descrito, com a mesma condicionante, no valor 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).
- ano-calendário 2003 (fls. 211 a 213 do anexo VI)
  - imputado ao contribuinte 50% das cotas pagas dos consórcios Rodobens antes descrito, com a mesma condicionante, no valor de R\$ 2.661,35 (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 (fls. 212 do anexo VI);
  - participação no capital social dos Postos Itamarati Star One Ltda, Itamarati Anahata Ltda, Itamarati-Star Alliance Ltda e BRA-Universo Posto de Combustíveis Ltda. Essas 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 os reais proprietários dos Postos (fls. 2.289 a 2.301 dos autos principais e fls. 223 e 226 do anexo VI).

Os fatos acima se resumem na utilização da genitora do recorrente como interposta pessoa, que iria gerir uma transportadora, e a utilização dos filhos e do genitor do contribuinte como interpostas pessoas para a gestão de uma parcela mais ampla do patrimônio do recorrente e de seu irmão.

Observe que a atividade econômica do recorrente está alicerçada no segmento de distribuição varejista de combustíveis. Assim, eventuais veículos de transportes são utilizados subsidiariamente nesta atividade, não se podendo dizer que, por si só, a transferência dos veículos para a genitora do recorrente seria um meio hábil a gestão do patrimônio do contribuinte por interposta pessoa.

Discriminam-se os motivos que levaram a autoridade autuante ao convencimento de que a genitora do recorrente seria uma interposta pessoa (fls. 210 e 211 do anexo VI):

- a genitora do contribuinte não tinha rendimentos para adquirir os bens, fazendo a aquisição a partir de doações dos filhos;
- incompatibilidade entre a atividade exercida pela genitora do contribuinte (bordadeira manual) e os bens adquiridos;
- compatibilidade dos bens com a atividade do recorrente e de seu irmão.

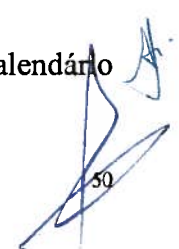
Na linha acima, o recorrente confessou que fez doação financeira para sua mãe com o objetivo de constituir uma empresa de transporte, *verbis* (fls. 2.320):

*A genitora, que sempre trabalhou como bordadeira manual, sem proteção previdenciária, necessitava de recursos para a sobrevivência. Os filhos fizeram a doação para se constituir uma empresa de transporte que servindo aos postos teria melhor controle e geraria renda para a mesma. Contudo, esse propósito não deu certo, mas o objetivo era formar um "Fundo de Renda" para a genitora, nos termos do Código Civil.*

Apesar da singeleza da afirmação acima, parece pouco provável que o fim das transferências patrimoniais para a genitora do recorrente tenha sido a estruturação de uma transportadora. Entretanto, deve-se reconhecer que a conduta de transferir os veículos para a genitora do recorrente representou uma pequena fração da omissão de rendimentos nos anos-calendário 2001 e 2002. Veja-se, por exemplo, que para uma omissão de rendimentos de R\$ 637.953,98 no ano-calendário 2001 (fls. 2.681), os dispêndios com os consórcios e veículos representaram R\$ 42.280,30; nesta mesma linha, para o ano-calendário 2002, a omissão alcançou R\$ 640.775,47, sendo que os dispêndios com consórcios e veículos representaram R\$ 100.743,24.

Considerando que a atividade principal do recorrente não é administrar uma transportadora, não se pode dizer que o patrimônio do recorrente estava sendo conduzido por uma interposta pessoa. Isso está claramente representado pelo montante dos dispêndios com consórcios/veículos em face do montante de rendimentos totais omitidos.

Assim, deve-se afastar a qualificação da multa de ofício para os anos-calendário 2001 e 2002.



Para o ano-calendário 2003, a presença de interposta pessoa estaria associada a gestão pela filha e genitor do recorrente de 04 postos de combustíveis (Postos Itamarati Star One Ltda, Itamarati Anahata Ltda, Itamarati-Star Alliance Ltda e BRA-Universo Posto de Combustíveis Ltda).

Discriminam-se os motivos que levaram a autoridade autuante ao convencimento de que Larissa de Souza Marques dos Santos e o Domingos Marques dos Santos, filha e genitor do recorrente, seriam interpostas pessoas no controle de postos de combustíveis abertos em 2003 (fls. 223 e 226 do anexo VI):

- a filha Larissa, então com 16 anos, foi emancipada em 23 de junho de 2003;
- a maior emancipada integrou o quadro societário dos 04 postos citados e constituídos em fins de junho, julho e agosto de 2003;
- ausência de comprovação de supostas doações em dinheiro do fiscalizado para a filha, no montante de R\$ 75.985,00, em 31/12/2002, valor pretensamente utilizado na integralização do capital social dos postos de combustíveis, conforme DIRPF-exercício 2004 e análise da movimentação bancária do doador e da donatária (fls. 2.319, 2.320 e 2.418);
- não há movimentação financeira em nome da filha Larissa no período de 1º/01/2000 a 31/12/2003;
- o genitor do fiscalizado não registrou bens em sua Declaração de Bens e Direitos do ano-calendário 1999 (31/12/1999). Posteriormente, apresentou a Declaração de Isentos do exercício 2001 e, na seqüência, a DIRPF-exercício 2004, aqui constando um bem denominado “Valores na residência-Brasil”, no montante de R\$ 75.685,00, em 31/12/2002, similar ao constante na DIRPF-exercício 2004 da menor emancipada. Não conseguiu comprovar a real existência de tal numerário, ressaltando que tal montante pretensamente utilizado na integralização do capital social dos 04 postos antes citados;
- participação do fiscalizado nos processos de licenciamento ambiental dos Postos Itamarati Star One Ltda, Itamarati Anahata Ltda e Itamarati-Star Alliance Ltda;
- o fiscalizado e sua esposa deram um garantia hipotecária em face do contrato de locação do BRA-Universo Posto de Combustíveis Ltda

Para justificar as transferências patrimoniais acima, o contribuinte asseverou que buscou proporcionar uma atividade econômica à filha Larissa M. Santos que lhe desse independência financeira, sob a orientação paterna. No tocante a seu genitor Domingos, objetivou incrementar a sua renda de aposentado (fls. 2.319 e 2.320).

De plano, deve-se evidenciar que os bens estão declarados em nome da filha e do genitor do recorrente, sendo os valores dos dispêndios imputados ao recorrente de pequena monta comparado ao total de dispêndios. Ademais, não é desarrazoado imaginar que efetivamente o contribuinte buscou efetuar doações para a filha e para o genitor, objetivando que estes passassem a gerir negócios empresariais.

Não se deve esquecer que a interposição de pessoa visa esconder patrimônio, com o fito de fraudar credores, fiscos e demais intervenientes, não parecendo plausível que o recorrente utilizasse sua filha menor emancipada para tal desiderato. Ainda, observe-se, está se tratando de negócios recém constituídos, com pequena inversão financeira em face dos dispêndios e do patrimônio do recorrente. Caso este tivesse transferido negócios empresariais sólidos e estabelecidos, poder-se-ia ter uma idéia diferente.

**Por tudo, deve-se desqualificar a multa de ofício para o ano-calendário 2003.**

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 Sexta 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 Sexta Câmara (c-b-a) – valor do acréscimo patrimonial, em cada mês do período em debate, após o julgamento da Sexta 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 Sexta Câmara (a) mais a exclusão de dispêndio (b). Idêntico resultado pode ser conseguido diminuindo o APD apontado pela Sexta 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 Sexta Câmara (a)					1.523,62		1.523,62
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)	99.101,74	12.774,89	28.919,47	2.934,72	56.264,66	0,00	
APD apontado pela Sexta Câmara (c-b-a)	86.828,38	9.215,34	25.356,75	-1.523,62	52.431,95	-2.319,57	


Ano-calendário 2001	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Sobra de recursos apontada pela Sexta Câmara (a)	2.319,57			1.370,67			3.690,24
Exclusão de dispêndios (b)	2.352,84	2.368,54	2.383,41			43.850,82	50.955,61
APD calculado pela fiscalização (c)	31.028,28	31.968,86	1.012,74	22.690,29	24.315,95	236.478,96	
APD apontado pela Sexta Câmara (c-b-a)	26.355,87	29.600,32	-1.370,67	21.319,62	24.315,95	192.628,14	

Ano-calendário 2002	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	
Sobra de recursos apontada pela Sexta 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)	136.360,02	25.250,30	9.311,85	109.784,39	25.376,68	918,19	
APD apontado pela Sexta Câmara (c-b-a)	123.743,57	7.587,94	9.311,85	109.784,39	25.376,68	-837,57	
Ano-calendário 2002	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Sobra de recursos apontada pela Sexta Câmara (a)	837,57	2.130,74					2.968,31
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)	1.812,40	9.591,76	141.763,97	60.170,81	44.453,91	5.381,19	
APD apontado pela Sexta Câmara (c-b-a)	-2.130,74	4.308,42	128.585,04	56.945,54	44.453,91	4.693,94	

Ano-calendário 2003	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	
Sobra de recursos apontada pela Sexta 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)	2.170,62	39.296,27	99.647,91	63.506,51	37.386,89	123.551,01	
APD apontado pela Sexta Câmara (c-b-a)	2.170,62	39.296,27	97.681,88	54.323,77	23.460,84	109.442,79	
Ano-calendário 2003	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Sobra de recursos apontada pela Sexta Câmara (a)	0,00				5.117,78		5.117,78
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)	43.596,08	90.835,36	22.586,35	13.880,91	362.044,42	309.927,71	
APD apontado pela Sexta Câmara (c-b-a)	29.205,38	60.488,56	7.527,82	-5.117,78	348.322,98	296.398,10	

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\$ 84.652,10;
  - ano-calendário 2002: R\$ 58.352,50;
  - ano-calendário 2003: R\$ 145.228,81.
- reduzir a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2008 

Giovanni Christian Nunes Campos 