



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.002432/2010-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.569 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente MARCELO ARAGAO PINTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Em se tratando de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira. Para os depósitos não comprovados, aplica-se a regra de tributação geral, que se dá na declaração de ajuste anual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA.

Comprovada a origem dos rendimentos como recebidos de pessoa física e não fazendo prova a contribuinte da natureza isenta dos rendimentos considerados como tributáveis, escoreito o procedimento adotado pela autoridade fiscal ao constituir o crédito tributário.

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão concomitantemente com a penalidade de ofício, quando a autuação se refere a anos-calendário anteriores a 2006, inclusive.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Wilderson Botto (Suplente convocado), Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da DRJ, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por sua completude e proximidade dos fatos, adoto o relatório da decisão de piso quanto aos motivos que levaram ao lançamento, ora em análise:

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração (fls. 02/21) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2005, 2006, 2007 e 2008 no valor total de R\$ 256.743,05, sendo:

Imposto - R\$ 117.160,14

Juros de Mora (calculados até 30/06/2010) - R\$ 51.490,69 Multa Proporcional (passível de redução) - R\$ 87.870,08 Multa Exigida Isoladamente - R\$ 222,14

A descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se detalhadas no Auto de Infração, versando sobre as seguintes infrações:

001.OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Está sendo ainda exigida multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Cientificado do Auto de Infração em 20/08/2010 (fl. 419) o Contribuinte, por intermédio de seu procurador, apresentou, em 20/09/2010, a impugnação de fls. 424/431, na qual traz as alegações a seguir sintetizadas:

Suscita a decadência do lançamento de depósitos bancários no período compreendido entre janeiro a dezembro de 2004 e da omissão de aluguéis nos meses de março e abril de 2005, com base no disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Quanto ao ganho de capital alega que o valor integral obtido na alienação de um bem imóvel do peticionário se destinou à aquisição de um terreno e edificação de um imóvel destinado à sua residência, gozando do instituto da isenção, de que trata o art. 122, inciso II, do RIR/99, estando ainda o valor da alienação R\$ 205.000,00 abaixo do limite estabelecido para a isenção.

No tocante aos depósitos bancários defende que, todas as vezes que intimado, apresentou documentos e prestou esclarecimentos sobre o fluxo de créditos nas contas correntes, utilizadas na movimentação financeira do impugnante e seus vários parceiros que com ela conjugam esforços na realização dos eventos que se constituem sua atividade fim.

Em vista disso, afirma que os créditos não necessariamente lhe pertencem e nem sempre possuem um caráter de definitividade. A transitoriedade está materializada na venda antecipada de abadas, camarotes e souvenirs, sujeitos a devoluções, quando ocorrem cancelamentos de apresentações ou transferências de eventos. Além disso, parte dos valores depositados são destinadas aos promotores dos eventos, cabendo-lhe apenas a parte correspondente a suas comissões.

Argumenta que toda receita é um ingresso mas nem todo ingresso é uma receita, assim devem ser excluídos todos os valores que se sujeitaram a devolução, cheques devolvidos e parcelas que pertenciam aos parceiros. Os valores efetivamente que se constituem a sua receita estão devidamente constantes de suas declarações.

Defende que inexistindo aquisição de disponibilidade não ocorreu o fato gerador e, conseqüentemente, não nasceu a obrigação tributária, insubsistindo portanto o lançamento.

No que diz respeito à multa isolada, argumenta que inexistindo o débito principal em razão da decadência, insubsistiria a multa dele decorrente.

A decisão de primeira instância (fls. 275/280), julgou a impugnação improcedente, nos termos da seguinte ementa.

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

Considerando a Nota PGFN/CJR nº 1.114/2012, no item II, nº 2 do Anexo, vinculante no âmbito da RFB, no caso de o sujeito passivo antecipar o pagamento do imposto e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a ordem do art. 150, §4º, do CTN, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

DECADÊNCIA. IRPF. AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda devido no Ajuste Anual deve tomar como data para o seu aperfeiçoamento o último dia do ano.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Presumem-se legalmente rendimentos omitidos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, após ter sido regularmente intimado, não comprove documentalmente a sua origem.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. APLICAÇÃO EM AQUISIÇÃO DE TERRENO.

Não se aplica a isenção sobre o ganho de capital, nos termos do artigo 39 da Lei n.º 11.196, de 2005, quando o valor recebido na alienação do imóvel for utilizado na aquisição de terreno e construção de imóvel.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Está isento de imposto de renda o ganho de capital obtido na alienação, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), do único imóvel que o titular possua, desde que não tenha efetuado, nos últimos cinco anos, alienação de outro imóvel a qualquer título, tributada ou não.

É o Relatório.

Cientificado da referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, tempestivamente, nos exatos termos da impugnação.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Da multa isolada - não recolhimento do carnê-leão

Em relação à concomitância da multa de ofício e da multa isolada pela falta de antecipação do tributo em carnê-leão, verificada para o ano-calendário 2005, essa Turma de julgamento já teve a oportunidade de se debruçar acerca do tema através de voto da lavra do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, a quem peço vênias para utilizá-lo como minha razão de decidir, nos termos seguintes:

(Acórdão nº 2201-003.931, sessão de 14 de setembro de 2017)

É certo que, nos termos do art. 08 da lei 7.713/88, fica obrigado ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o contribuinte que receber rendimentos tributáveis de outra pessoa física. Tal recolhimento se dá a título de antecipação do devido no exercício.

Assim dispõe a Lei 9.430/96

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ”

Portanto, resta evidente que a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício está sujeita ao percentual de multa vinculada de 75%.

Já a falta de recolhimento do valor mensal da antecipação a que está sujeita a pessoa física nos termos do art. 8º da Lei 7.713/88, sujeita-se à multa exigida isoladamente no percentual de 50%.

Frise-se, ainda que não tenha sido apurada imposto a pagar na declaração de ajuste.

Embora seja incomum, é possível que o valor a pagar no ajuste anual seja exatamente o mesmo que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão, mas tal identidade estaria limitada aos números e não à base de incidência, pois a multa de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício. Já a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento da antecipação devida quando se recebe rendimentos de pessoas físicas ou de fontes do exterior.

Portanto, entendo que, ao contrário do que alega o contribuinte, não há dupla penalização sobre a mesma base de incidência. O que identifico são suas penalidades distintas.

O que se tem, no caso do carnê-leão, é uma obrigação de antecipar o tributo de modo a prover recursos para manter o funcionamento da máquina estatal.

Naturalmente, no ajuste anual, pode-se chegar à conclusão de que tais recolhimentos nem seriam necessários, importando em restituição total ou parcial do que foi recolhido durante o período, mas resta explícito que o legislador não se preocupou com o que ocorrerá no ajuste, ao afirmar que a penalidade isolada é devida ainda que não seja apurado imposto a pagar no final do exercício.

Há quem defenda a inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão de forma cumulativa com a multa de ofício, seja por acarretar *bis in idem*, seja por considerar a lógica da consumação penal, pela qual a infração mais grave abrange a menos grave que lhe seja preparatória ou subjacente. Para estes, tal multa isolada somente seria possível se aplicada no curso do ano calendário, antes de findo o exercício.

Não obstante, não me filio a tal entendimento, em particular por entender o texto legal que prevê a multa isolada, ao estabelecer que esta seria devida mesmo se não fosse apurado imposto a pagar na declaração, já denota que o momento de seu lançamento pode sim ocorrer após o término do período de apuração.

Acatar a compreensão de que tal exigência somente seria possível no curso do ano calendário seria, na prática, extirpar todo a força normativa do texto legal, já que, como regra, não há procedimento fiscal instaurado no curso do ano-calendário a que se refere. Ademais, se assim entendêssemos, estaríamos colocando em risco o interesse público que motivou a elaboração da norma, pois poderíamos chegar ao extremo de não fiscalizar dentro do ano e todos pararem de efetuar os recolhimentos mensais a título de antecipação, já que os resultados seriam exatamente os mesmos.

Contudo, a despeito dos argumentos acima expostos, que guardam relação com a legislação atualmente em vigor e que serviu lastro para redução da penalidade no julgamento de 1ª instância, o fato é que o caso sobre o qual estamos debruçados remonta aos anos de 2001 e 2002, sendo, portanto, necessário rememorar os preceitos

então vigentes da mesma lei 9.430/96, os quais foram utilizados na fundamentação da exigência de fl. 12.

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

de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (...)

isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº

7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Como se vê, a matéria sofreu profunda alteração em 2007, em particular com a edição da MP 351/2007 e da Lei 11.488/2007. No texto anterior, não havia duas penalidades. Apenas uma.

Portanto, à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, 2003, a concomitância das penalidades isoladas e de ofício não encontrava lastro no texto então vigente do art. 44 da lei 9430/96, em razão de sua clara previsão de que as multas previstas no artigo seriam exigidas, no caso de não recolhimento do carnê-leão, isoladamente.

Assim, temos as seguintes situações:

no caso de lançamento exclusivamente de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, independentemente do período a que se refere, deve-se aplicar a penalidade nova (50%), em homenagem à retroatividade benigna de que trata alínea "c", inciso II do art. 106 da lei 5172/66 (CTN);

no caso de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão concomitantemente com a exigência de ofício incidente sobre a diferença apurada de IRPF, deve-se excluir a penalidade isolada se o lançamento se refere a períodos de apuração até 2006, mantendo-se a exigência de ofício. Caso se refiram a períodos de apuração de 2007 e posteriores, é devida a manutenção concomitante das penalidades isoladas e de ofício.

Da Aplicação do art. 57, § 3º do Regimento Interno do CARF

A recorrente se limitou a apresentar as mesmas razões expostas na impugnação, inclusive com idêntico texto. A decisão de piso alterou o lançamento para considerar decadente o crédito tributário lançado relativo ao ano-calendário 2005. Por concordar com todos os seus termos, adoto os fundamentos da decisão de primeira instância como minha razão de decidir, o que faço de acordo com o permissivo inserto no art. 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, nos seguintes termos:

Decadência

O contribuinte suscita a decadência do lançamento relativo ao ano calendário 2004 e parte do ano calendário 2005, tendo em vista que foi cientificado em 20/08/2010, e com base na regra contida no art. 150, § 4º do CTN.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça STJ firmou o entendimento de que a regra do art. 150, § 4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontrase regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial regese pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelandose inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).(...).7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Considerando a Nota PGFN/CJR nº 1.114/2012, no item II, nº 2 do Anexo, vinculante no âmbito da RFB, esta instância de julgamento deve aplicar a interpretação de que a regra do art. 150, § 4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos.

No caso, verifica-se que ocorreu pagamento antecipado de IRPF na forma de imposto a pagar apurado nas Declarações de Ajuste dos exercícios 2005 e 2006, nos valores de R\$892,78 e R\$861,30 (fls.38 e 42), respectivamente, quantias inclusive consideradas pela autoridade lançadora, que as deduziu do imposto devido apurado na autuação (fls. 14 e 15). Assim, aplica-se o §4º do artigo 150 do CTN.

A definição do momento da incidência do imposto de renda da pessoa física consta do art. 2º, da Lei nº 8.134/90, nos seguintes termos: “*O imposto será devido mensalmente à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11*”. O ajuste de que trata o art. 11 refere-se à apuração anual do imposto de renda, na Declaração de Ajuste Anual - DAA.

As disposições relativas à tributação dos demais rendimentos sujeitos ao ajuste anual vêm corroborar o mesmo princípio, pois, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção com base na tabela mensal, estão sujeitos ao ajuste anual, na forma do art. 11, da Lei nº 8.134/90.

Há que se destacar que nenhum dispositivo legal menciona que a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada deve se sujeitar à tributação exclusiva na fonte ou à tributação definitiva, a exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, 13º salário e ganho de capital. Dessa forma, tais rendimentos devem ter o mesmo tratamento dispensado aos demais rendimentos tributáveis recebidos por pessoas físicas e os valores apurados deverão ser acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual.

Está-se diante de um fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência no mesmo período de apuração, em momentos distintos.

Em um primeiro momento, a retenção e/ou recolhimento do imposto de renda, se ocorridos, constituem mera antecipação do imposto efetivamente devido, sendo calculado mensalmente, à medida que os rendimentos forem percebidos. Em um segundo momento, é feito o acerto definitivo para cálculo do montante do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

Desta forma, e sabendo-se que o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções, ou seja, 31 de dezembro de cada ano- calendário, este deve ser o marco inicial para fins de contagem do prazo decadencial.

Ademais, no caso específico da omissão lançada a partir de depósitos bancários, foi editada a Súmula nº 38, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, abaixo transcrita:

fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Para o ano-calendário 2004, o fato gerador se aperfeiçoou em 31 de dezembro daquele ano (31/12/2004). Contados cinco anos dessa data, o lançamento decairia em 31/12/2009. Como o sujeito passivo foi cientificado da autuação em 20/08/2010 (fl.419), o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2004 já havia sido atingido pela decadência.

Já para o ano-calendário 2005, o fato gerador se aperfeiçoou em 31 de dezembro de 2005. Contados os cinco anos, o lançamento decairia em 31/12/2010. Como a ciência se deu em 20/08/2010, a autuação, nesse tocante, se deu de forma regular.

Dessa forma, cabe cancelar o crédito tributário relativo ao exercício 2005, uma vez que fulminado pela decadência.

Dos depósitos bancários de origem não comprovada

Prosseguindo-se na análise da lide, cabe observar o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trata da caracterização de omissão de receita a partir da constatação pela autoridade fiscal de depósitos bancários de origem não comprovada. Eis os termos do dispositivo legal:

“Depósitos Bancários

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

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

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

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

§ 4º - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)”

Tal previsão legal há que ser analisada sob a ótica dos arts. 43 a 45 do CTN, que estabelecem:

“Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis

Conjugando-se o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com o art. 43 do CTN, tem-se que o fato gerador do imposto de renda não é o crédito em conta bancária ou de investimento, mas a aquisição de disponibilidade por esse materializada, que, no caso, a lei autorizou considerar rendimento omitido na hipótese de restar não comprovada, por documentação hábil e idônea, sua origem.

Vale dizer, por disposição legal expressa, os depósitos bancários, que em princípio não constituiriam, por si sós, comprovação de ocorrência de fato gerador de imposto de renda, passaram a ser assim reputados, independentemente da identificação de sua natureza jurídica pela autoridade lançadora ou da existência de acréscimo patrimonial, sob a ressalva da comprovação contrária por parte do contribuinte beneficiário dos créditos.

Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, estando dispensado de estabelecer um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito. Ocorrida a situação fática, no caso depósitos bancários de origem não comprovada, evidenciada está a infração.

Fiscais:

Neste sentido a Súmula nº 26 do Conselho Administrativo de Recursos

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Evidentemente, a presunção legal em comento não dá poderes irrestritos à autoridade fiscal, que deve observar certas regras para a validade do lançamento, agindo sempre nos limites fixados na norma legal.

Nesse sentido, o auditor-fiscal deve intimar previamente o titular e os co- titulares da conta, se houver, para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados nas contas bancárias. Deve também excluir as transferências realizadas de uma conta para a outra do mesmo titular, para não tributar duas vezes o mesmo fato gerador, bem como excluir os depósitos ou créditos inferiores a R\$12.000,00, se seu somatório não ultrapassar R\$ 80.000,00.

Em contrapartida, não descaracterizada de forma inequívoca a hipótese de incidência do imposto de renda, por meio de comprovação hábil e idônea da origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de atuar a omissão no valor dos depósitos bancários recebidos, com fundamento na disposição legal analisada, que assim o autoriza.

Nesse contexto, há que se considerar que a comprovação da origem aludida pela norma legal somente é satisfeita pela comprovação da operação específica que teria dado origem aos recursos creditados, acompanhada da documentação indispensável a ela inerente, que a descaracterize como sendo uma aquisição de disponibilidade econômica na acepção que a lei elegeu como fato gerador do imposto de renda.

Ou seja, a comprovação da origem requerida no *caput* do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, também combinada com a ressalva do § 2º do mesmo artigo, tem como efeito inequívoco inverter o ônus da prova aos contribuintes, que, desse modo, ficam

demandados a comprovar que não houve, por meio do depósito bancário questionado pela fiscalização, a materialização da hipótese prevista em lei como sendo fato gerador do imposto de renda.

Tal fato não é uma ilação, mas literalmente o que dispõe o comando legal.

Assim, o contribuinte, regularmente intimado, deve necessariamente apresentar comprovação documental visando demonstrar a que se referem os depósitos efetuados em suas contas bancárias (qual a origem): se são rendimentos tributáveis já oferecidos à tributação; se são rendimentos isentos e não-tributáveis; se são recursos de terceiros que apenas transitaram pela sua conta-corrente; etc.

No caso em questão, verifica-se que o autuante, valendo-se da presunção legal, juntou prova documental de que o contribuinte mantinha as contas bancárias indicadas no Termo de Verificação Fiscal e que ele foi devidamente intimado no curso da fiscalização a comprovar a origem dos depósitos constantes dos extratos bancários e não comprovou essa origem.

Na impugnação da exigência, compete ao contribuinte municiar-se das provas necessárias para refutar todas as infrações contestadas, não se admitindo a juntada posterior de novos documentos, salvo naquelas hipóteses taxativamente elencadas pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Apesar de alegar que os créditos objeto de tributação não necessariamente lhe pertenciam, o contribuinte sequer indicou quais seriam esses créditos e nem foram juntados aos autos qualquer prova documental de que recursos de terceiros teriam transitado em sua conta corrente ou que alguns créditos teriam sido objeto de devolução em virtude de cancelamento de eventos promovidos por sua empresa. Não é cabível a mera alegação de que os recursos eram pertencentes a terceiros, se não restar demonstrado o repasse aos reais beneficiários, o que seria imprescindível para corroborar sua alegação de que aqueles recursos teriam apenas transitado em sua conta corrente.

A comprovação é do contribuinte, e não do Fisco. Não é lícito obrigar a Fazenda a substituir o ora impugnante no fornecimento de prova que a este competia em decorrência da apuração de omissão de rendimentos por presunção legal, pois, como já exposto anteriormente, esta presunção tem o poder de inverter o ônus da prova.

Se a prova de que os recursos destinavam-se a terceiros, seja por qual motivo for, não existe, as exclusões dos créditos não podem ser feitas, pois pesa, aqui, contra o contribuinte, o fato de que os depósitos efetuados em sua conta corrente são de sua titularidade até que se prove em contrário.

Deste modo, observa-se que persiste na fase impugnatória a situação descrita no auto de infração, uma vez que o contribuinte, previamente intimado no curso da ação fiscal a comprovar a origem dos depósitos/créditos indicados em suas contas bancárias, permanece sem comprovar com documentação hábil tal origem. Por conseguinte, cabe presumir legalmente que os valores indicados pela Fiscalização correspondem a rendimentos omitidos.

Do ganho de capital

O contribuinte contesta a apuração da infração sustentando que o produto da alienação se destinou à aquisição de um terreno e edificação de um imóvel destinado à sua residência, tendo direito à isenção de que trata o art. 122, inciso II, do RIR/99.

Alega ainda que o valor da alienação está abaixo do limite estabelecido para isenção, e por este motivo, também não pode ser tributado.

Na descrição dos fatos (fl. 08), a autoridade fiscal justificou a tributação do ganho de capital na venda do apto 802 situado à rua Miragem do Sol nº 08, quadra 20 (fls. 275/276 e 381/383) ocorrida em 2006, pelo fato de que o contribuinte já havia efetuado outra alienação de imóvel há menos de cinco anos, e portanto, não fazia mais jus à isenção.

Com relação à isenção do ganho de capital para a aquisição de outro imóvel no prazo de 180 dias da alienação, necessário se faz transcrever o art. 39 da Lei nº 11.196/2005 e o art. 2º (caput e parágrafos) da IN SRF nº 599/2005, que disciplinou a referida lei, para esclarecer ao contribuinte que a aquisição de terreno assim como os gastos para construção de imóvel não estão contemplados pela referida isenção, ainda que o contribuinte tivesse apresentado os documentos de aquisição do novo bem, o que sequer foi o caso.

Lei nº 11.196/2005

“Art. 39. Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País.

(...)

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo 1 (uma) vez a cada 5 (cinco) anos. “ (grifou-se)

Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005

“Art. 2º Fica isento do imposto de renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

§ 1º No caso de venda de mais de um imóvel, o prazo de 180 (cento e oitenta) dias referido no caput deste artigo será contado a partir da data de celebração do contrato relativo à primeira operação.

§ 2º A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada.

§ 3º No caso de aquisição de mais de um imóvel, a isenção de que trata este artigo aplicar-se-á ao ganho de capital correspondente apenas à parcela empregada na aquisição de imóveis residenciais.

§ 4º A opção pela isenção de que trata este artigo é irretratável e o contribuinte deverá informá-la no respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste Anual.

§ 5º O contribuinte somente poderá usufruir do benefício de que trata este artigo uma vez a cada cinco anos, contados a partir da data da celebração do contrato relativo à operação de venda com o referido benefício ou, no caso de venda de mais de um imóvel residencial, à primeira operação de venda com o referido benefício. ”

(...)

§ 11. O disposto neste artigo não se aplica, dentre outros:

I - à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante;

II - à venda ou aquisição de terreno; (grifou-se)

Note-se que, ainda que fosse o caso, a legislação é clara no sentido de que a opção pela isenção é irretratável, sendo exercida no momento em que o contribuinte preenche o respectivo Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital da Declaração de Ajuste

Anual, o que também não foi feito pelo contribuinte que nem mesmo havia declarado a existência do bem em suas DIRPFs.

No que diz respeito à outra possibilidade de isenção de ganhos de capital decorrentes de alienação, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), do único imóvel que o titular possuía, individualmente, em condomínio ou em comunhão, há que se ressaltar que tal benefício somente pode ser exercido desde que, nos últimos cinco anos, o contribuinte não tenha efetuado outra alienação de imóvel, a qualquer título, tributada ou não (inciso I, do art. 29, da IN SRF nº 84/2001).

De acordo com os levantamentos efetuados durante a ação fiscal, o contribuinte já havia alienado, em 2004, outro imóvel de sua propriedade (fls. 310/313 e 384), e assim, também não poderia se beneficiar da isenção em comento.

Portanto, correta a apuração do ganho de capital, não havendo reparos a se fazer no lançamento.

Assim, com exceção da exclusão da multa isolada por falta do recolhimento do carnê-leão até o ano-calendário 2006, a decisão recorrida não merece reforma, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos,

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra