



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

Processo nº 10680.003859/2002-92
Recurso nº 151.670 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.859 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2010
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF
Recorrente ALEXANDRE MOREIRA GALVÃO
Recorrida 3ª Turma/DRJ - Belo Horizonte / MG

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Constitui-se rendimento tributável o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis declarados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva. ÔNUS DA PROVA. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus acréscimos patrimoniais.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso do contribuinte apenas para excluir a multa de ofício isolada aplicada em decorrência do não recolhimento do carnê-leão, mantendo-se a decisão recorrida nos demais pontos. Vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que reduzia a multa do carnê-leão para o percentual de 50%.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente


VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Relatora 03 DEZ 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Acácia Sayuri Wakasugi e Carlos André Rodrigues Pereira Lima.

Relatório

Em 20/02/2002 o contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 302.105,96, sendo R\$ 142.680,30 de imposto, R\$ 52.145,45 de juros de mora, R\$ 107.010,21 de multa proporcional e R\$ 270,00 a título de multa exigida isoladamente.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 06/12, contra o contribuinte foram imputadas as seguintes infrações:

001 – Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (carnê-leão). Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas.

002 – Acréscimo patrimonial a descoberto. Omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados, apurados e ou comprovados.

003 – Demais infrações sujeitas a multas isoladas. Falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão.

Há Termo de Verificação e de Constatação Fiscal apresentado pela autoridade fiscal às fls. 13/30, que em suma apresenta a forma de apuração do imposto cobrado pelo lançamento de ofício, apresentando as origens e aplicações dos recursos considerados para fins de apuração.

Já às fls. 31/32 estão acostados os Demonstrativos de aplicações e origens de recursos, relativos aos anos-calendários de 1998 e 1999.

Inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, o contribuinte apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 247/260, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 275/316), que considerou o **lançamento procedente em parte**, aduzido em suma que:

- **Questões preliminares:** Quanto às preliminares argüidas elas não podem ser acolhidas, posto que no processo administrativo fiscal, a nulidade é regida exclusivamente pelos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72. Assim, como o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e não é despacho nem decisão, as razões apresentadas não se enquadram nas hipóteses do artigo 59. Portanto, o ato não é nulo.

- Outras irregularidades, incorreções e omissões não importam nulidade, mas saneamento, quanto muito. Entretanto, nada há que demande o saneamento previsto no art. 60. Eventuais erros no cálculo do imposto não são motivos de nulidade, mas sim incorreções passíveis de saneamento por parte do julgador administrativo.
- **Questões de mérito: Acréscimo patrimonial:** Em relação ao período de apuração do imposto, não se conforma o suposto desrespeito IN SRF nº 046, de 13 de maio de 1997. É que, diferente do alegado, não há valores tributados mensalmente. O imposto exigido decorre da aplicação, unicamente, da tabela progressiva anual. Conforme fl. 10, o valor do imposto, de R\$ 142.680,30, é constituído de duas parcelas uma de R\$ 55.378,05 e outra de R\$ 87.302,30.
- Ainda quanto à apuração dos valores de acréscimo patrimonial, no caso de rendimentos omitidos referentes a anos-calendários já encerrados, só se deve exigir o imposto decorrente do ajuste anual. Nesse sentido, estabelece a alínea “a” do inciso II do art. 1º da IN SRF nº 46 que, sobre os rendimentos não informados na declaração, auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, só se deve exigir o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos. Conseqüentemente, não se deve exigir o imposto devido mensalmente. Essa determinação não obsta a apuração mensal do acréscimo patrimonial. O que ela obsta é a exigência do imposto mensal, calculado sobre cada parcela mensal do acréscimo patrimonial. Essa hipótese não se verifica nos autos.
- **Omissão de rendimentos:** Confirma-se a omissão de rendimentos acusada. O contribuinte admite ter auferido rendimentos tributáveis no ano calendário de 1999, no valor de R\$ 47.810,00 (fl. 52). Na declaração do exercício de 2000, fl. 121, foram informados rendimentos no valor de R\$ 41.510,00. Assim, a inexatidão da declaração, por omissão de rendimentos, está provada.
- De acordo com o parágrafo único do artigo 138 da Lei nº 5.172/66 (CTN), não se considera espontânea a denuncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. De acordo com o §1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Conforme, o inciso I do mesmo art. 7º, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato praticado pelo servidor competente.
- O contribuinte só admitiu a inexatidão da declaração após o início do procedimento fiscal, na resposta dada à fiscalização, fl. 22. A diferença de rendimentos omitida só não seria objeto do auto de infração contestado, se, antes do início do procedimento fiscal, o contribuinte tivesse retificado sua declaração e efetuado o recolhimento do valor correto do saldo do imposto decorrente do ajuste anual, Perdida a espontaneidade, o novo ajuste anual e a exigência do imposto decorrente



só podem ser feitos em lançamento de ofício, recaído sobre o contribuinte a multa de ofício.

- **Multa por falta de recolhimento do carnê-leão:** Confirma-se que o contribuinte efetuou recolhimento a menor do carnê-leão devido no mês de dezembro de 1999, razão pela qual deve ser mantida a multa isolada exigida.
- Na espécie, os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório somam, no ano, R\$ 35.070,00 (fl. 28). Desses, R\$ 6.300,00, foram recebidos em dezembro de 1999. Os rendimentos de dezembro representaram a parte omitida, na declaração, dos rendimentos tributáveis, houve o recolhimento de carnê-leão, referente ao mês de dezembro. Foram efetuados dois recolhimentos a esse título. Um deles teve como base de cálculo o valor de R\$ 3.100,00; o outro, R\$ 3.200,00 (fl. 240). Aí reside o equívoco do contribuinte, pois a tabela mensal deve ser aplicada sobre o total dos rendimentos e não sobre os valores unitários. O imposto calculado sobre os R\$ 6.300,00 é maior do que a soma dos dois valores recolhidos.
- Assim, os valores referentes à dezembro, são os que constam do demonstrativo que acompanha o auto de infração, juntado na fl. 11. O valor do imposto obtido com a aplicação da tabela progressiva sobre o total dos rendimentos do mês é igual a R\$ 1.372,50. A soma dos dois recolhimentos efetuados, referentes a dezembro de 1999, é igual a R\$ 1.012,50 (fl. 240). Portanto, houve o recolhimento a menor no valor de R\$ 360,00, tal como acusado pelo autuante.
- Conseqüentemente, é cabível a multa isolada de R\$ 270,00 (360 x 75%), por força do disposto no inciso III, do §1º art. 44 da Lei nº 9.430/96.
- Em resumo, decide a primeira instância administrativa o seguinte: Rejeita as preliminares, e no mérito:
- Reduz o IRPF exigido, referente aos exercícios de 1999 e 2000, anos-calendários de 1998 e 1999, ao valor de R\$ 114.401,24, sobre o qual incidem juros de mora e multa de ofício.
- Manter a multa de ofício exigida isoladamente, no valor de R\$ 270,00.

Ainda inconformado com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 321/337, aduzindo em suma que:

- **Da transferência do saldo positivo para o mês subsequente:** A transferência de saldo positivo para o mês subsequente é integrante da sistemática de apuração junto ao Fisco e assim se verifica em todo o fluxo apresentado pelo relator do Acórdão, bem como pelo Auditor Fiscal. Trata-se, pois, de mecanismo previsto em lei, cuja operacionalização atende a regularidade da apuração do acréscimo



patrimonial. Pacífico o entendimento que o saldo positivo apurado ao final do ano-calendário em demonstrativos de variação patrimonial deverá ser aproveitado para o mês de janeiro do não-calendário subsequente, far-se-á necessário reconstruir o fluxo de caixa do autuado, de modo a demonstrar a procedência do direito e dos fatos defendidos.

- Assim, com respaldo ao mencionado §6º do art. 6º da Lei nº 8.021/90, manifesta razão encontra-se ao recorrente ao postular que o saldo positivo apurado ao final de 1998 pelo Relator Bernardo Bacerlar, da ordem de R\$ 173.296,90, seja transferido para janeiro de 1999, vez que o consumo deste saldo não pode ser simplesmente presumido, criando a necessidade de que tal fato seja provado de forma inequívoca.
- **Da inadequação do lançamento com base em depósito bancário:** Em sintonia com a orientação emanada do extinto Tribunal Federal de Recursos, através da Súmula nº 182, é que vem o recorrente defender a corrente que pugna pela ilegitimidade de lançamento de imposto de renda com base exclusivamente em extratos ou depósitos bancários.
- Entende o contribuinte que não há correlação lógica entre os depósitos identificados e os rendimentos omitidos, posto que o fato desconhecido pode ser de outra natureza. Ademais, a movimentação bancária não corporifica fato gerador do imposto de renda. Conclui, assim, que a presunção legal estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexo causal.
- **Da inexistência de base legal para apuração mensal de variação patrimonial:** Em se tratando de imposto de renda referente aos anos-calendários de 1998 e 1999, há que se defender que a lei vigente na data do fato é a Lei nº 7713/88, a qual não trata a questão de apuração mensal da variação patrimonial, mas tão somente define que o imposto de renda é devido mensalmente à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.
- A disciplina da apuração mensal só se opera com o Decreto nº 3.000/99. Logo, em atenção ao princípio da anterioridade, em se tratando de Decreto com edição em 1999, tal disciplina só atinge aos fatos ocorridos no exercício fiscal subsequente.
- Assim, entende o contribuinte que o fato gerador do imposto de renda ocorre no mês de dezembro, especificamente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.
- Uma vez ausente base legal para apuração mensal de acréscimo patrimonial não justificado, não há que se falar de tributação mensal, mas da efetiva tributação anual. Isto porque, em sendo complexo o fato gerador do imposto de renda pessoa física, ou seja, aquele que só se completa após o transcurso de um determinado período de tempo, os



quais abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias, o ser termo final será sempre na data de 31 de dezembro de cada ano-base.

- **Considerações finais:** Em contradição ao que determina o §6º do artigo da Lei nº 8.021/90, no intuito de perseguir a modalidade de arbitramento mais favorável ao contribuinte, o relator manifesta ter distribuído, no período de janeiro a junho, o empréstimo de R\$ 8.000,00.
- Trata-se, portanto, de presunção não autorizada em lei e caracteriza arbitrariedade do relator, tendo em vista que o recebimento do empréstimo deve ser considerado nos meses em que efetivamente ocorreram, quais sejam, janeiro e fevereiro. Nesse período é que se requer seja o recebimento do empréstimo distribuído nos meses conforme descrito, em parcelas iguais de R\$ 4.000,00.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

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

(a) Da verificação da infração:

Inicialmente com relação ao lançamento de ofício deve-se ressaltar que a autuação fiscal com base na presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 24/12/1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo, conforme segue:

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:

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 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).

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

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

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

Inclusive quanto à obrigatoriedade de prestar contas ao Fisco já era norma prevista no art. 889, inciso II, do RIR/94 (Decreto nº 1.042/94), determinando que o contribuinte devesse atender a contento às solicitações de esclarecimentos por parte do Fisco, do contrário, ensejando ao Fisco a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício, conforme segue:

"Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...)

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;"

Nesta mesma esteira, o atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 – Decreto nº 3.000/99) concede igualmente ao Fisco a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício em casos de não atendimento às solicitações fiscais a contento, de acordo com a redação do artigo 841 deste diploma normativo, a seguir reproduzido:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;



III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária,

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único: Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Não obstante, tais disposições normativas acima mencionadas, encontram seu fundamento de validade no art. 149, III, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(..)

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;"

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

Inclusive, nesse sentido, a fim de pacificar a matéria, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF editou a **Súmula CARF nº 26**, que traz a seguinte redação:

Súmula CARF nº 26: 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.

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

Observe-se que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil Brasileiro, estabelece que *“todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa”*.

Ademais, o mesmo Diploma Legal indica em seu artigo 334, inciso IV que *“não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade”*.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, o que confere ao contribuinte ampla liberdade na produção de provas para a comprovação dos fatos alegados em sua defesa.

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

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

Não obstante, conforme já devidamente demonstrado, as constatações acima afastam a necessidade de comprovação, por parte do Fisco, de acréscimo patrimonial a descoberto ou mesmo de sinais exteriores de riqueza nos casos de omissão de rendimentos.

O auto de infração lavrado no caso concreto, no que tange à matéria litigiosa repise-se, é resultado da verificação de variação patrimonial a descoberto, em razão da constatação de excesso de aplicações quando confrontado com as origens de recursos, não respaldado por rendimentos declarados, apurados e ou comprovados.

Já quanto à infração relativa à omissão de rendimentos, esta foi específica, relacionada a valores recebidos de pessoas jurídicas, porém, não declaradas pelo contribuinte.

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

Nesse sentido, veja-se o que determina o artigo 1º, § 2º, do RIR/94 – Decreto nº 1.041/94 (atual artigo 2º do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99):

“Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de



renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

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

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

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

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

§ 2º - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

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

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

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

Aliás, a jurisprudência deste tribunal corrobora o quanto exposto até o momento, conforme as decisões do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), assim ementadas:

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do

contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.” (Primeiro Conselho de Contribuintes – Segunda Câmara – Recurso nº. 152.329 – Sessão de 14/06/2007).

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

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

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



Segunda Câmara – Recurso nº. 150.175 – Sessão de 05/03/2008).

Ademais, importante frisar que o Regulamento do Imposto sobre a Renda prevê expressamente a possibilidade de o fisco exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem e destino de recursos e, neste sentido estão os artigos 855 do RIR/94 e 806 do RIR/99:

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

Vale destacar, ainda, que nos termos da legislação aplicável ao tema, já colacionada neste voto, a verificação do acréscimo patrimonial deve ser realizada mensalmente, e não anualmente.

Assim, ainda que os rendimentos globais do contribuinte, em determinado ano-calendário sejam suficientes para fazer frente a todas as despesas incorridas naquele mesmo período, eventuais descompassos entre receitas e despesas, verificados mês a mês, configuram acréscimo patrimonial a descoberto.

A jurisprudência deste tribunal corrobora o exposto acima, conforme decisão abaixo do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), assim ementada:

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constitui omissão de receitas o descompasso observado no estado patrimonial do contribuinte, cuja origem não restar comprovada por rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e/ou objeto de tributação definitiva. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - Os acréscimos patrimoniais a descoberto devem ser apurados mensalmente em obediência a comando expresso da Lei nº. 7.713/88, observada a disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente, dentro do mesmo ano-base, e cujo montante será levado à tributação na declaração de ajuste anual. Recurso negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes – Quarta Câmara – Recurso nº. 136.560 – Sessão de 20/10/2004).

Portanto, conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais anteriormente mencionados, somente o atendimento, a contento, do pedido de esclarecimentos, tem o condão de eximir o sujeito passivo (contribuinte) do lançamento de ofício. Sendo assim, não basta a apresentação de vasta documentação se esta não demonstrar ou comprovar a situação fática alegada pelo contribuinte, infirmando, por conseguinte, as constatações apontadas pelo Fisco.

Nota-se que as infrações por omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não identificada e por acréscimo patrimonial a descoberto podem co-existir, posto que se tratam de infrações distintas. Não há, portanto,

incompatibilidade entre a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e a metodologia que apura acréscimo patrimonial (APD) não justificado por rendimentos declarados.

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

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

(b) Da transferência de saldo positivo para o mês subsequente:

O contribuinte aduz que nos termos das planilhas de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, elaborado pelo auditor fiscal, (fls. 31/32), o saldo positivo de R\$ 178.900,97, verificado no mês de dezembro do ano-calendário de 1998, deveria constar como saldo para o mês seguinte, qual seja, para o mês de janeiro do ano-calendário de 1999.

Seguindo o mesmo raciocínio, tem em vista a alteração das planilhas pela primeira instância administrativa, conforme cálculos efetuados às fls. 310/311, o valor pleiteado para que compusesse o saldo de janeiro do ano-calendário de 1999 seria de R\$ 87.627,49.

Entretanto, observada a disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente, tal procedimento somente pode ocorrer dentro do mesmo ano-base, e cujo montante será levado à tributação na declaração de ajuste anual.

Ademais, para o ano-calendário de 1998, nos termos do que foi determinado pela decisão recorrida às fls. 310, o saldo final foi de R\$ 197.482,45 de acréscimo patrimonial a descoberto, o que enseja que as receitas para aquele ano-calendário não foram suficientes para cobrir sequer as aplicações.

Portanto, não merece qualquer reparo a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto efetuado pelo auditor fiscal, com as respectivas emendas realizadas pelo julgador de primeira instância administrativa.

(c) Da distribuição do empréstimo de R\$ 8.000,00 ao longo do período de janeiro a junho do ano-calendário de 1998:

Por fim, com relação à distribuição dos valores relativos ao recebimento do empréstimo de R\$ 8.000,00 recebidos pelo contribuinte em decorrência de empréstimo efetuado ao seu pai, o Recorrente aduz que os valores não deveriam ser apropriados ao longo dos meses de janeiro/julho 1998, mas sim nos meses em que efetivamente ocorreram.

Entretanto, o Recorrente não apresenta nenhum documento que demonstrassem quais foram os meses em que efetivamente ocorreram os pagamentos, apenas



alega, sem qualquer justificativa que deveriam ser apropriados em janeiro e fevereiro de do respectivo ano-calendário.

Ademais, este ponto foi devidamente observado pela decisão recorrida, efetuando uma análise precisa da situação, que neste aspecto assim dispôs às fls. 303:

“O impugnante reclama que o recebimento do empréstimo declarado, no valor de R\$ 8.000,00, deveria ser considerado no mês em que efetivamente ocorreu. O reclamante não informa, tampouco prova, que mês seria esse.

O fisco não tem como saber, no caso, qual a data do recebimento se o contribuinte não fornecer. Tal empréstimo teria sido concedido pelo pai do reclamante e feito com dinheiro em espécie. Pelas respostas dadas pelo fiscalizado, nada foi documentado e não há registro da operação em instituições financeiras. Nessas circunstâncias, eliminam-se as possibilidades de o fisco conferir, por outras formas, o efetivo recebimento do empréstimo, ou de contestar o dado declarado. As únicas fontes de informação possíveis sobre esse empréstimo são o próprio contribuinte, seu pai e suas declarações.

Intimado a discriminar o recebimento mês a mês (fl. 48), o fiscalizado limita-se a dizer que ele se deu ‘em parcelas, provavelmente, durante o primeiro semestre de 1998’ (fl. 52). O fiscalizado não deixa dúvidas de que o recebimento se deu em parcelas. Fica, com isso descartada a possibilidade de se concentrar o recebimento em um único mês, como, por exemplo, janeiro. A incerteza que resta diz respeito ao período do ano em que foi diluído esse recebimento. Conforme fl. 31, agosto é o mês mais próximo do final do ano em que se apurou acréscimo patrimonial. Como as sobras de recursos de um mês são transportadas para os próximos, qualquer que seja a distribuição do recebimento desse empréstimo pelo período que vai de janeiro a agosto, o total anual do acréscimo patrimonial será sempre o mesmo. Só haveria diferença no total anual do acréscimo patrimonial, se o recebimento, no todo ou em parte, se desse após agosto. Segundo o fiscalizado, é mais provável que tal diluição tenha se concentrado no primeiro semestre. Com base nessa informação, o fiscal considerou o empréstimo todo recebido no período de janeiro a junho, ou seja, antes de agosto. Conseqüentemente, nenhuma alteração na distribuição do recebimento desse empréstimo implicará redução do imposto anual exigido. Não há hipótese mais favorável ao contribuinte do que a adotada. Isto posto, tendo em vista, ainda, as evasivas do fiscalizado, a indeterminação, na impugnação, das datas dos efetivos recebimentos e a falta de comprovação dessas datas, mantém-se o feito.”

Deste modo, por não haver nos autos quaisquer documentos que comprovem as alegações de que o valor tivesse sido recebido em 2 parcelas, nos meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário de 1998, há de se manter a distribuição nos termos em que efetuada pelo auditor fiscal e corroborada pela decisão recorrida.

(d) Da multa de ofício isolada exigida concomitantemente:

Por fim, muito embora o tema não tenha sido abordado em sede de Recurso Voluntário pelo contribuinte, analisando a decisão recorrida, discordo em relação à manutenção da exigência cumulativa da multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, com a multa de ofício.

Nesse sentido, destaca-se o que prevê a Lei 9.430/96, no seu art. 44, "*in verbis*":

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

I - 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;

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

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - 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;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Da leitura do referido comando normativo, conclui-se facilmente que existem duas modalidades de multa impositivas ao contribuinte, (i) a multa de 75% por falta de pagamento, pagamento após o vencimento, falta de declaração ou por declaração inexata e (ii) a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

O §1º vem apenas explicitar a forma de cobrança das multas definidas no *caput*, posto que podem ser cobradas juntamente com o imposto devido ou isoladamente.



Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer.

Neste aspecto, vale ressaltar que no caso específico, sobre o valor de R\$ 6.300,00, relativo ao rendimento omitido no mês de dezembro do ano-calendário de 1999, foi aplicada a multa de 75%, conforme se observa às fls. 09, bem como a multa exigida isoladamente (carnê-leão), de acordo com o demonstrativo de fls. 11.

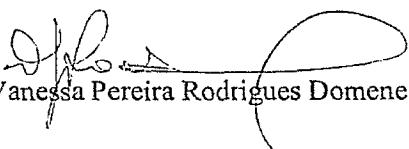
Com efeito, no sentido de obstar tal prática de dupla incidência da penalidade é a interpretação dada pela antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais atual CARF:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04987, julgado em 15/06/2004).

Portanto, a multa exigida isoladamente deve ser excluída no lançamento, mantendo-se a exigência da multa de ofício de 75%, incidente sobre o imposto devido no ajuste anual.

Por todo o exposto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso do contribuinte, apenas para excluir a multa de ofício isolada aplicada em decorrência do não recolhimento do carnê-leão, mantendo-se a decisão recorrida nos demais pontos.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2010.


Vanessa Pereira Rodrigues Domene