



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

**Processo n°** 11070.722203/2012-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.761 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de abril de 2017  
**Matéria** IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** SANDRA REGINA ALMEIDA DE SOUZA KAIPPER  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa:

TVF. MENÇÃO A FATOS OCORRIDOS FORA DO PERÍODO FISCALIZADO. IRREGULARIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há irregularidade na menção, no Termo de Verificação Fiscal, de fatos ocorridos fora do período fiscalizado, ainda que seja para fundamentar o lançamento, desde que não se inclua na base de cálculo fatos geradores ocorridos em período caduco, e que seja permitido à Contribuinte a efetiva defesa de seus direitos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL.

Tratando-se de cessão a título gratuito, constitui rendimento tributável o equivalente a dez por cento do valor venal do imóvel, exceto quando ocupado pelo cônjuge ou por parentes de primeiro grau.

No caso de imóvel rural, o valor tributável é equivalente a dez por cento do valor venal ou o valor constante da Declaração do Imposto Territorial Rural - ITR.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. GANHO DE CAPITAL. VALOR DO IMÓVEL. ARBITRAMENTO.

Cabível o arbitramento do valor de imóveis alienados quando comprovado que, em uma única operação global, foram estabelecidos valores para cada

inscrição imobiliária completamente descasados da realidade e a Contribuinte não foi capaz de comprovar a avaliação estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. ARRENDAMENTO RURAL. DECLARAÇÃO COMO PRODUÇÃO RURAL.

Ainda que a arrendante também seja produtora rural, não é possível oferecer à tributação como resultado da exploração rural os valores recebidos a título de pagamento de arrendamento a terceiros.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de diligência suscitada pelo Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), que restou vencido juntamente com Martin da Silva Gesto. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Dilson Jatahy Fonseca Neto (Relator), Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento parcial ao recurso para excluir a infração relativa à cessão gratuita de imóvel rural e para excluir a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.

*(assinado digitalmente)*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Redator designado.

*(assinado digitalmente)*

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Cecília Dutra Pillar, Márcio Henrique Sales Parada, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

## **Relatório**

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir IRPF, atribuindo-lhe diversas infrações. Impugnado o lançamento, a DRJ manteve parcialmente o crédito fazendário. Insatisfeita, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário, cujo julgamento foi convertido em diligência por este e.CARF. Tendo a

DRF proferido Relatório Fiscal de Diligência, do qual a Contribuinte já se pronunciou, retornaram os autos ao CARF.

Feito o breve resumo da lide, passamos ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 2012 foi lavrado auto de infração (fls. 748/779) em desfavor da Recorrente para constituir IRPF no valor de R\$ 351.914,12, além de juros e multas de ofício e isolada, em função das seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos conforme o art. 55, XIV, do RIR/1999 recebidos de pessoa física;
2. Omissão de rendimentos de juros/reajuste recebidos de pessoa física;
3. Omissão de rendimentos de alugueis e royalties recebidos de pessoas físicas;
4. Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD);
5. Omissão de rendimentos pela cessão gratuita de imóvel;
6. Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais;
7. Multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão; e
8. Falta de informação de pagamentos efetuados.

Conforme o TVF (fls. 650/669),

- "A Contribuinte prestou DECLARAÇÕES FALSAS no tocante à área localizada em Coimbra no município de São Miguel das Missões (...)" posto que "NÃO EXPLORAVA ATIVIDADE RURAL no referido imóvel. Tal imóvel encontrava-se arrendado para o Sr. Antônio Luiz Kroth desde o ano 2.000, conforme contrato de arrendamento, prorrogação e aditivo" encontrados em processo judicial. (fls. 653/654) (grifos no original). Nesse contexto, ao deixar de declarar esse rendimento adequadamente, informando como se explorasse o imóvel, e não o arrendasse, esquivou-se de ser fiscalizada anteriormente;
- A Contribuinte vinha utilizando as NFP do município de São Miguel das Missões para perceber os frutos do Arrendamento do imóvel, bem como para receber os produtos provenientes da venda da terra nua ocorrida em 2000 para o Sr. Oldemar Jung, além de outros.
- Que os produtos rurais produzidos no imóvel localizado em São Miguel das Missões não pertenciam à Contribuinte e que, portanto, ao declarar que exercia atividade rural em tal imóvel, inseriu informações falsas na sua DIRPF;

- Que a Contribuinte foi intimada a apresentar relatório de valores recebidos a título de alienação de bens imóveis, mas que, não tendo apresentado tais informações, os valores lançados como movimentação de produtos na NFP do município de São Miguel das Missões foram considerados como acréscimo patrimonial da pessoa física;
- Que os valores recebidos a título de alienação da terra nua para o Sr. Oldemar Jung e a título de arrendamento para o Sr. Antônio Kroth foram apartados da apuração;
- Para apurar o "Acréscimo Patrimonial Não Justificado", foi elaborada planilha de todos os dispêndios e ingressos de recursos entre 01/2008 e 06/2009;
- Que a forma de tributar optada foi mais benéfica à Contribuinte do que a tributação por ganho de capital;
- Que excluiu da apuração do acréscimo o valor tributado nos termos do art. 49, I, do RIR/1999 (cessão a título gratuito), vez que a Contribuinte declarou não ter recebido qualquer valor a esse título. Nesse sentido, não constitui origem de recursos para o acréscimo patrimonial;
- Que a Contribuinte litigou em três processos judiciais contra o Sr. Antônio Luiz Kroth, nos quais se anota: (i) que a Contribuinte arrendou o imóvel a essa pessoa em 2000, com prazo final de 2010; (ii) que a Contribuinte recebeu de uma pessoa inominada uma proposta de compra do imóvel em 2007; e (iii) que fez um contrato de empréstimo com um Sr. João Ramão no valor de R\$ 88.000,00 em 2007, com prazo de três anos e sem juros, mas que terminou por alienar o imóvel à mesma pessoa, recebendo em pagamento sacas de soja, e que o valor de R\$ 88.000,00 foi convertido em sacas de soja por valor inferior ao preço de mercado à época. Nesse contexto, concluiu que houve, na verdade, uma operação de alienação em 2007, dissimulada pelo contrato de mútuo.
- Que a Contribuinte prestou informações falsas em suas DIRPFs e inclusive em suas respostas à intimação inicial - informações essas, inclusive, contraditórias entre si. Somente após a fiscalização ter conhecimento sobre as ações judiciais foi que, reintimada, a Contribuinte admitiu ter realizados operações de arrendamento (tanto como arrendante quanto como arrendatária) no período;
- Que a Contribuinte declarou como produção rural os recursos provenientes do contrato de arrendamento, o que dificultou a apuração do valor devido a título de IRPF;
- Que, nesse contexto, era necessário qualificar a multa nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 com arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 e ainda art. 14 da Lei nº 11.488/2007;

- Que a Contribuinte cedeu, costumeiramente, área rural localizada em imóvel, de sua propriedade, no município de Entre-Ijuís/RS. Nesse sentido, nos termos do art. 49, I, do RIR/1999, constitui-se rendimento tributável o equivalente a 10% do valor venal do imóvel cedido a título gratuito;
- No tocante à alienação dos imóveis registrados sob a matrícula nº 480 e 481, contíguos, o "Instrumento Particular de Contrato Preliminar de Bem Imóvel Rural" estabeleceu o valor de R\$ 228.000,00 (mesmo valor declarado na DIRPF) para a matrícula nº 481, totalizando 127,4 Ha. Isso é, R\$ 1.788,00/Ha. Entretanto, o preço foi estabelecido em 68.068 sacas de soja, as quais equivalem a R\$ 2.638.315,68. Igualmente, a área de 366,5Ha (matrícula nº 480) foi vendida pelo valor de R\$ 2.410.315,68, o que equivale a R\$ 6.576,00/Ha. Para fundamentar ainda mais a sua descrença em relação ao preço de R\$ 228.000,00, a autoridade fiscalizadora chamou atenção para o fato de que esse imóvel foi adquirido em 1998, e logo não tem direito a qualquer redução no ganho de capital, enquanto aquele alienado por R\$ 2.410.315,68 foi adquirido em 1973, tendo direito a 80% de redução;
- Que a Contribuinte foi intimada a apresentar elementos que justificassem a diferença de preço, e inclusive mapas/levantamentos topográficos que permitissem a inspeção *in loco*. Entretanto, a Contribuinte, em suas respostas, apenas informou como chegar no imóvel e que os imóveis tinham características diferentes. Portanto, ante a falta de elementos diferenciadores, foi aplicado arbitrado o valor do imóvel nos termos do art. 124 do RIR/1999;
- Que, na região, é costume avaliar os imóveis em sacas de soja; com base em edital de leilão judicial que seria realizado em 2012, os imóveis estavam sendo avaliados em valores equivalentes a 273 a 333 sacas de soja por hectare, tornando inacreditável que a Contribuinte tivesse alienado imóveis por valor equivalente a 47 sacas de soja em 2009;
- Que, em 2012, a Contribuinte efetuou a transferência dos imóveis, tendo o ITBI sido calculado por R\$ 7.100,00 (mat. nº 480) e R\$ 6.615,01 (mat. nº 481) por hectare, demonstrando que as áreas tinham preço próximo;
- Mais uma vez, fez-se necessário qualificar a multa de ofício em função da ação da Contribuinte tendente a omitir do fisco o ganho de capital;
- Que a Contribuinte declarou em sua DIRPF/2008, ano-calendário 2007, que tinha direito creditório, em 31/12/2006, de R\$ 22.000,00 referente à uma alienação de uma casa em Santa Maria/RS efetuada em 2001 para um sr. Fernando Gonçalves da Costa. Conforme o contrato de venda, foram estipulados pagamentos anuais até 2007,

mas que, intimada, a Contribuinte informou ter recebido pagamentos até 11/2008. Considerando que a própria Contribuinte tinha declarado em sua DIRPF/2008 ter sido quitado o valor do capital, concluiu que os valores recebidos entre outubro e dezembro de 2007 e todos aqueles recebidos no ano-calendário de 2008 o foram a título de juros moratórios e multa, conforme previsão do Contrato, devendo, portanto, ser tributados nos termos do art. 55, XIV, do RIR/1999;

- Que a Contribuinte declarou em suas DIRPF/2007, ano-calendário 2006, DIRPF/2008, ano-calendário 2007, DIRPF/2009, ano-calendário 2008 que tinha direito creditório de R\$ 52.800,00 referente à uma alienação em 2000 de uma área de 55,9 hectares em São Miguel das Missões/RS, frente a um Sr. Oldemar Jung. Conforme o contrato de venda, foram estipulados pagamentos anuais até 2004, e multa de 16% em caso de mora. Intimada, a Contribuinte afirmou ter recebido pagamentos em 2007, 2008 e 2009. Portanto, a autoridade fiscalizadora entendeu que parte desses pagamentos se referia ao capital, e parte se referia à multa e à atualização, os quais deveriam ser tributados nos termos do art. 55, XIV, do RIR/1999;
- Que a Contribuinte tinha funcionários e que pagou outros profissionais, e ainda arrendamento, sem tê-los declarado em sua DIRPF o que a sujeita à multa de 20%, conforme o disposto nos arts. 930 e 967 do RIR/1999; e
- Que foi lançada multa pelo não recolhimento mensal do carnê-leão.

Intimada pessoalmente do lançamento em 03/12/2012 (fl. 778), a Contribuinte apresentou impugnação em 02/01/2013 (fls. 781/799 e docs. anexos fls. 800/890). A DRJ, analisando em sede de primeiro grau, proferiu o acórdão nº 10-46.117, de 30/08/2013 (fls. 895/902), no qual deu provimento parcial à defesa da Impugnante, ora Recorrente. O acórdão restou assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*DECADÊNCIA. Nas hipóteses em que inexistente pagamento antecipado ou em que estiver comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento é disciplinada pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), que fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*FATO GERADOR DO IRPF. O fato gerador do Imposto de Renda é a disponibilidade jurídica ou econômica dos rendimentos, independente do tipo de atividade, dos serviços prestados e da forma como estes chegam ao beneficiário.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ARRENDAMENTOS. Os rendimentos de arrendamentos recebidos de pessoa física equiparam-se aos rendimentos de aluguéis, independente da forma como são pagos.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APURAÇÃO MENSAL. O acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado mensalmente, confrontando-se as origens e as aplicações de recursos financeiros efetivamente comprovados. Cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar que os acréscimos não decorrem de rendimentos tributáveis.*

*CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEIS. A cessão gratuita de imóvel rural ou urbano é tributado na proporção de 10% do valor venal do imóvel, conforme previsão legal.*

*GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. VALORES PACTUADOS EM CONTRATO DE COMPRA E VENDA. No caso de utilização de preços de venda diferenciado para áreas adquiridas a mais tempo o que resulta em reduções tributárias, devem ser justificadas visto que os preços devem seguir os padrões do mercado local de terras.*

*MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA COM A MULTA ISOLADA CARNÊ-LEÃO. O lançamento da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o imposto suplementar, pois constituem infrações distintas e não-excludentes. Enquanto a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a multa isolada decorre da insuficiência de recolhimento mensal do Carnê-leão, por expressa disposição de lei.*

*MULTA QUALIFICADA. Comprovada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a penalidade de 150%.*

*MULTA POR FALTA DE INFORMAÇÃO DE PAGAMENTO. Não se aplica a multa por falta de informação de pagamentos quando o próprio contribuinte fornece os documentos e os registra no Livro Caixa.*

*Impugnação Procedente em Parte*

Intimado 14/10/2013 (fl. 904), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 12/11/2013 (fls. 905/925 e docs. anexos fls. 926/1.186), no qual aduziu, em síntese:

- Que, no tocante à alegação de que não explorava atividade rural no imóvel de São Miguel das Missões, a autoridade lançadora "utilizou-se de suas próprias convicções, sem constar elementos que embasem de forma verifica suas convicções, que ao nosso ver são extremamente pessoais e sem embasamento de documentação hábil" (fl. 906);

- Que por equívoco acabou utilizando os blocos "trocados" para registrar a entrega de produtos oriundos de produção rural própria, apenas em outra localidade;
- Que a autoridade fiscalizadora não demonstra, em momento algum, que houve percepção de rendimentos decorrentes de arrendatários;
- Que admite erro no preenchimento das áreas rurais declaradas como exploradas, mas que os valores declarados como oriundos da produção própria não se alteram mesmo com a correção das áreas efetivamente exploradas;
- Que os municípios de Entre Ijuis/RS e São Miguel das Missões/RS são vizinhos e as dívidas das propriedades da Contribuinte são próximas, o que também ajuda a explicar a troca equivocada na utilização dos blocos de produtor rural;
- Que, apesar de ter feito diversas solicitações, a autoridade lançadora jamais requereu explicações acerca da origem dos produtos comercializados nos blocos de produtora rural de São Miguel das Missões/RS. Nesse caminho, inadequada a autuação como acréscimo patrimonial a descoberto de um valor decorrente da efetiva produção rural declarada corretamente nas DIRPFs;
- Que a autoridade fiscalizadora não considerou financiamentos tomados pela Contribuinte frente a instituições financeiras, os quais são suficientes para afastar a autuação por acréscimo patrimonial a descoberto em decorrência de dispêndios;
- Que a autoridade fiscalizadora considerou como dispêndios valores, sem qualquer fundamentação, inclusive que os mesmos valores foram considerados como receitas omitidas. Também, que não houve omissão de receitas, vez que todos os valores foram declarados e decorrem de produção rural própria;
- Que os valores dos arrendamentos para a Sra. Elisa Gallert Felipin e para o Sr. Prudenciano Marques Fabrício ocorreram em 2005, e logo estão caducos;
- Que os valores decorrente dos contratos de arrendamento de 2007 com a Sra. Elisa Gallert Felipin ainda não foram percebidos e que a autoridade lançadora não embasou sua autuação em documentos comprovantes do recebimento dos recursos, nem mesmo indagou a Sra. Elisa sobre tais pagamentos;
- Que o contrato de comodato de 2008 é exatamente um comodato e, nos termos do art. 579 do Código Civil, é gratuito, não havendo qualquer compensação financeira;
- Que os valores considerados pela autoridade fiscalizadora em relação à alienação dos imóveis matriculados sob o nº 480 e 481 são errados, posto que: (i) a Contribuinte respondeu todas as intimações; (ii) foi dada ampla oportunidade para a autoridade fiscalizadora fazer

inspeção *in loco* dos imóveis, apresentando mapas de como alcançar o imóvel e, inclusive, pondo-se à disposição para acompanhá-lo na visita; (iii) se a autoridade fiscalizadora não fez inspeção *in loco* não o fez por falta de diligência sua, que não quis se deslocar até a área rural, e não por falta do Contribuinte; (iv) foram apresentados esclarecimentos sobre a diferença dos valores entre os imóveis, especificamente que o imóvel matriculado sob o nº 481 tem geografia ruim, exigindo grandes investimentos, e ainda possui parte não aproveitável para fins de agricultura; (v) a autoridade fiscalizadora simplesmente arbitrou os valores, sem qualquer embasamento em provas, deixando de fazer a adequada fiscalização, de circularizar intimações para vizinhos, deixando mesmo de procurar pareceres de corretor; (vi) edital de leilão bancário de outro imóvel, apresentado pela autoridade fiscalizadora, não serve como embasamento de preço para o imóvel alienado pela Contribuinte, primeiro por ser de 2012, quando a operação ocorreu em 2009, segundo que imóvel em análise pode ter características e qualidades diferentes, e terceiro por que a avaliação do leilão é feito pela instituição financeira - geralmente considerando o valor da dívida - o qual geralmente não é atingido pelos lances efetuados.

- Que a diferença de ganho de capital em relação à operação de alienação de imóvel rural para o Sr. Oldemar Jung deve ser excluída do lançamento, posto que está fora do período de fiscalização;
- Que a diferença de ganho de capital em relação à operação de alienação de imóvel residencial localizado em Santa Maria/RS, ocorrida em 2001, está fora do período de fiscalização;
- Que a autoridade fiscalizadora só pode agir se houver Mandado de Procedimento Fiscal autorizando-o;
- Que as multas aplicadas ofendem o art. 150, IV, da CF/1988, posto que são confiscatórias;
- Que não pode prevalecer a cobrança de multa isolada quando há cobrança de multa de ofício, citando inclusive a IN SRF nº 46/1996, art. 1, II, 'a' e 'b', que interpreta o art. 44 da Lei nº 9.430/1996;
- Que não é possível a cumulação de multas tributárias sobre um mesmo fato; e
- Que é inadequada a qualificação da multa para 150% vez que não agiu dolosamente, e inexistem nos autos indícios de má-fé.

Tendo chegando os autos ao CARF, foi proferida a Resolução nº 2202-000.611, de 12/02/2015, determinando a realização de diligência para que a autoridade lançadora se pronuncie sobre os contratos de mútuo apresentados pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário, inclusive por meio de diligências que entender necessárias para a formação do convencimento.

Como conclusão da diligência, a DRF proferiu "Relatório Fiscal de Diligência" (fls. 1.200/1.202), na qual concluiu que não podiam ser aceitos os contratos de mútuo, para comprovar a origem do acréscimo patrimonial, posto que a infração se refere aos anos-calendário de 2008 e 2009, mas as operações foram realizadas em 2007. Ainda que assim não fosse, a Contribuinte não trouxe aos autos cronograma de aplicação ou de saque dos recursos, sendo impossível averiguar quando ocorreu a disponibilização dos valores. Também, que a operação feita em nome do esposo não pode ser aceita para fundamentar o acréscimo patrimonial, já que ele apresentava DIRPFs em separado, e que também preencheu o anexo da Atividade Rural incluindo, inclusive, tal operação de mútuo.

Enfim, aproveitou a Diligência Fiscal para afirmar que: (i) é inaceitável a justificativa de que a troca dos blocos de produtor rural ocorreu por erro, haja vista que tanto a Contribuinte quanto seu cônjuge são pessoas instruídas; e (ii) a avaliação dos imóveis, pela autoridade fiscal, se baseou em avaliações realizadas por peritos oficiais em processo judicial para a realização do leilão, e que o próprio Contribuinte trouxe novos elementos para atestar a avaliação em R\$ 6.000,00/hectare.

Intimada do resultado da diligência, a Contribuinte se manifestou (fls. 1.205/1.208) afirmando que a autoridade fiscalizadora apenas discorreu sobre a destinação dos recursos provenientes das operações de mútuo, deixando de fazer referência à cobertura desses recursos para o acréscimo patrimonial. Inclusive, ressalta que a autoridade diligenciadora deixou de realizar diligências autorizadas pela Resolução do CARF, mas que apenas se pronunciou de forma sucinta sobre as cédulas de crédito rural. Também, que a autoridade fiscalizadora inovou ao se pronunciar sobre questões não requeridas pela Resolução do CARF.

Tendo em vista que o relator original não mais compõe os quadro desse e.CARF, vieram-me os autos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

É necessário registrar, entretanto, que parte da defesa se lastreia em argumentos de inconstitucionalidade ou de ofensa a princípios constitucionais. Tendo em vista o quanto estabelece a Súmula CARF nº 02, este tribunal administrativo não pode afastar a aplicabilidade da Lei com base em argumento de inconstitucionalidade, à exceção das hipóteses do art. 62 do RICARF.

Portanto, conheço apenas parcialmente do recurso voluntário.

Da Resolução CARF nº 2202-000.611:

A verdade é que os autos não se encontram aptos para julgamento, vez que, como bem chamou atenção a Contribuinte, a diligência determinada pela Resolução CARF nº 2202-000.611, de 12/02/2015 não foi efetuada adequadamente.

A verdade é que a Contribuinte alegou ter efetuado contratos de financiamento perante instituições financeiras, cujos valores teriam sido ignorados pela autoridade lançadora. Mais, segundo argumentou, esses recursos seriam suficientes para fazer frente aos dispêndios indicados pela autoridade lançadora, o que afastaria a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto.

Para comprovar tal alegação, trouxe aos autos contratos de financiamento em sede de impugnação (fls. 809/874) e novamente em sede de recurso voluntário (fls. 930/1.186). Também, reelaborou as tabelas de fluxo de caixa, incluindo os valores referentes aos financiamentos, chegando à conclusão de que incorreu acréscimo patrimonial a descoberto.

Considerando verossímeis as alegações, especialmente em relação a quatro itens de financiamento, o CARF decidiu, em primeira análise, converter o julgamento em diligência para:

*"Que a autoridade fiscal aprecie os argumentos da Contribuinte no que toca ao item acréscimo patrimonial a descoberto, particularmente aquele vinculado as suposta origens desconsideradas e agora apresentadas com o recurso, acompanhadas com cópias de contratos. A autoridade fiscal poderá promover às diligências julgadas necessárias para formação de convencimento;" - fl. 1.198;*

Acertada a decisão de converter em diligência. A Contribuinte já declarara, em sua DIRPF/2008 (fls. 604/613), apresentada em 10/04/2008, ter contraído uma série de financiamentos ano-calendário 2007. Igualmente, em sua DIRPF/2009 (fls. 614/623), apresentada em 30/04/2009, declarou ter contraído diversos financiamentos ao longo do ano-calendário de 2008. Ainda, já havia trazido o argumento e as provas em sede de impugnação. Enfim, caso reste comprovada a ocorrência dos financiamentos e a disponibilidade dos recursos, é possível que façam, efetivamente, frente aos dispêndios e investimentos encontrados.

Acontece que, dos quatro itens identificados pela Resolução CARF nº 2202-000.611, a autoridade fazendária se limitou a analisar, no Relatório Fiscal de Diligência, duas: esclareceu que considerou sim um dos valores indicados pelo Contribuinte e que o outro contrato, na verdade, fora firmado pelo cônjuge da Recorrente, o qual também incluiu tal valor em sua DIRPF. Essas conclusões não podem ser contestadas.

O mesmo não pode ser dito em relação aos outros dois contratos de financiamento: nestes, a diligência se restringiu à análise das cláusulas dos contratos de financiamento, concluindo que os valores não poderiam ser considerados na apuração do APD porquanto os contratos vinculavam os recursos a determinadas finalidades e com determinado fluxo de liberação, os quais não se enquadrariam nos dispêndios da Contribuinte.

Se é verdade que os contratos de financiamento soem estar vinculados a uso certo e específico, nem é incomum que o tomador do dinheiro utilize os recursos em outros dispêndios, o que ocorre, muitas vezes, com a anuência do mutuante. Mais, é comum, inclusive, que o mutuante libere os recursos em momentos diversos daqueles originalmente

acordados, seja porque os investimentos estão atrasados, seja por alguma burocracia, ou ainda por qualquer outro motivo. Ainda: como bem chamou atenção a Contribuinte em sua manifestação, os próprios contratos de financiamento permitem a utilização dos recursos de diversas formas.

A autoridade diligenciadora negou aceitar os recursos provenientes da Cédula Rural Pignoratícia nº 40/02209-9 ao argumento de que o cronograma de utilização dos recursos não foi juntado e que - mesmo que tivesse sacado os recursos, deveriam ter sido declarados na DIRPF/2008, o que não foram.

Ora, se a autoridade diligenciadora estava autorizada a efetuar as diligências que entendesse necessárias ao seu convencimento, não pode simplesmente afirmar que não aceita o contrato de mútuo por falta de apresentação do cronograma de utilização sem ter, antes, intimado a Contribuinte a apresentá-la.

Mais, analisando as cláusulas da referida Cédula de crédito (fls. 1.151/1.160), percebe-se que os recursos poderiam ser utilizados por creditamento na conta da Contribuinte ou por meio de pagamento direto aos fornecedores. Logo, não é imperioso que a Contribuinte tivesse tais recursos em seu saldo bancário ou em sua casa no dia 31/12/2007 para que tivesse tal disponibilidade.

No mesmo sentido a Cédula Rural Pignoratícia nº 40/02153-x (fls. 1.167/1.173), cujos recursos poderiam ser transferidos para conta de depósito da Contribuinte ou utilizados para pagamento direto aos fornecedores.

#### Procedimento Fiscal e Decadência:

Tendo sido vencido em relação à diligência, continuo o julgamento dos autos.

Argumenta a Contribuinte que a autoridade fiscalizadora não pode cobrar tributo incidente sobre negócios realizados em 2000 e 2001, porquanto o mandado de procedimento fiscal abarca apenas os anos-calendário de 2007 a 2010. Também, que as cessões de imóveis para a Sra. Elisa Gallert Felipin e para o Sr. Prudenciano Marques Fabrício ocorreram em 2005, logo estão caducos.

A verdade é que a autoridade lançadora não está, *in casu*, fiscalizando os referidos negócios jurídicos ocorrido em 2000, 2001 e 2005. Nesse contexto, impende deixar claro também que não há na base de cálculo do lançamento rendimentos auferidos em 2000 ou 2001, nem qualquer outro ano-calendário anterior a 2007. Especificamente, o lançamento se restringe a fatos geradores entre 2007 e 2010.

Tendo em vista que a Contribuinte foi cientificada pessoalmente do lançamento em 03/12/2012 (fl. 778), não há que se falar em decadência.

Se é verdade que a autoridade lançadora faz menção a negócios jurídicos ocorridos em anos anteriores ao período fiscalizados, o faz apenas para fundamentar o lançamento sobre recursos percebidos em 2007/2010. Efetivamente, as informações utilizadas para lastrear o lançamento foram fornecidas pela própria recorrente: tendo alienado o imóvel em 2001, o contrato estabeleceu o pagamento de parcelas anuais; a última parcela do capital foi paga em 2007, sendo pago ainda em 2007 e em 2008 valores referentes a juros por mora.

O lançamento, nesse contexto, se refere aos juros e não à alienação do imóvel. Vez que os juros foram percebidos apenas no período de 2007/2009, não estavam caducos.

Igualmente, a menção à cessão gratuita de imóvel para Sra. Elisa Gallert Felipin e para o Sr. Prudenciano Marques Fabrício não compõem a base de cálculo.

Enfim, outras turmas desse é CARF já se pronunciaram sobre a possibilidade de fazer menção a fatos anteriores ao período fiscalizados, desde que tais fatos não estejam incluídos no lançamento:

*MENÇÃO PELO FISCO DE FATOS OCORRIDOS FORA DO PERÍODO FISCALIZADO. INOCORRÊNCIA DE IRREGULARIDADE.*

*Não representa irregularidade a menção no relato fiscal, a título ilustrativo, de fatos ocorridos fora do período fiscalizado, desde que não se inclua na apuração fatos geradores correspondentes a este lapso temporal e que o contribuinte possa se defender com amplitude contra esses fatos.*

(acórdão nº 2402-005.465, de 17/08/2016)

Assim, não é possível dar provimento a esse pleito da recorrente.

Acréscimo patrimonial a descoberto:

A Recorrente argumenta que a autoridade fiscalizadora não considerou financiamentos tomados frente a instituições financeiras, os quais, segundo ela, seriam suficientes para afastar a autuação por acréscimo patrimonial. Igualmente, que o lançamento considerou, para a apuração do APD, dispêndios sem fundamentação, inclusive considerando como dispêndios valores que foram considerados, ao mesmo tempo, como receitas omitidas.

É importante registrar que esse e.CARF já converteu o julgamento em diligência exatamente para melhor apurar o primeiro argumento. A autoridade fiscalizadora explicou em seu Relatório Fiscal de Diligência que:

*"No voto do Relator, os itens "a" e "b" (fl. 1195) trazem valores de financiamentos rurais obtidos em 2007.*

*No entanto, o período objeto da Omissão de Rendimentos proveniente de ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO inicia em 01/01/2008 a 30/06/2009. Portanto, incabível incluir qualquer valor de ano-calendário estranho, (...)"*

Ainda assim, tendo em vista o quanto estabelecido na Resolução, passou a analisar os financiamentos indicados pela Contribuinte. Em primeiro lugar, afirmou que um dos financiamentos, firmado em 23/05/2008 foi sim considerado na tabela de apuração do APD, o que efetivamente se verifica às fls. 671, quando considerou como ingresso a título de "Ingressos de Financiamentos Bancários", na tabela de apuração do APD por Fluxo de Caixa o valor de R\$ 1.520,01 em maio/2008 e R\$ 76.000,32 em junho/2008, totalizando os R\$ 77.520,33 reclamados pela Recorrente.

Em segundo lugar, esclareceu que outro dos financiamentos indicados pela Recorrente foi tomado, em verdade, em nome do seu cônjuge e, tendo em vista que ele declarou tal financiamento em sua própria DIRPF, não é possível considerá-lo novamente.

Em terceiro lugar, os demais financiamentos tinham uso dos recursos especificados nos respectivos contratos, não sendo possível aplicá-los em outras despesas. Ainda que assim não fosse, a Contribuinte deixou de trazer aos autos cronograma de utilização dos referidos recursos, demonstrando que eles teriam sido usados em 2008 ou depois, e não em 2007, quando foram firmados. Enfim, registrou que a Contribuinte não declarou ter tal disponibilidade em 31/12/2007 em sua DIRPF, mas apenas que havia tomado o empréstimo. Portanto, não se pode presumir que tenha sacado os recursos e guardado-os em casa, nem que os tenha transferido para outra conta bancária.

Enfim, a despeito de ter algumas ressalvas com relação às conclusões alcançadas pela autoridade fiscalizadora, anotando, por exemplo, que os contratos de financiamento permitiam sim a utilização dos recursos em fins diversos, desde que acordados com a financiadora, ou que o pagamento poderia ter sido feito diretamente aos fornecedores, sem que os recursos tivessem sido sacados, a verdade é que a Contribuinte deixou de fazer as provas que lhe cabiam, especificamente a apresentação de provas de que os recursos foram utilizados em 2008 e 2009, ou ao menos um cronograma de efetiva utilização dos recursos.

Mais, o APD foi constatado especificamente nos meses de agosto/2008 e maio/2009. Diversos dos contratos de financiamento juntados pela recorrente datam de 2010 (fls. 953; 962/963; 969; 972/973; 982; 983/984; 993; 1.000), tornando-os inúteis para comprovar existência de disponibilidade no ano anterior à sua assinatura.

Em relação ao segundo argumento, a Recorrente tratou especificamente da inclusão como dispêndios os valores de R\$ 272.039,82, no mês de abril/2008, e R\$ 209.157,25 no mês de abril/2009, ambos a título de "Bens COIMBRA", afirmando que não há explicação de que se trata tal despesa. Mais, que esse mesmo valor foi considerado como receita omitida e que, portanto, não poderiam ter sido lançados como despesas na planilha de Fluxo de Caixa. Enfim, que tais bens foram adquiridos por produção própria, apenas o foram em outra localidade, e que apenas utilizou blocos equivocados.

Diferentemente do que afirma a Contribuinte, a autoridade lançadora incluiu, no TVF, no Tópico 2 ("Da apuração do Acréscimo Patrimonial Não Justificado") o parágrafo 1, no qual explicou que:

*"O item Bens COIMBRA reflete os grãos de soja que a contribuinte quis fazer crer para a Autoridade Fiscal que teriam sido produzidos na área rural localizada em COIMBRA.*

*Tais bens a contribuinte passou a possuir sem ter produzido os mesmos. Naquele momento ocorreu um acréscimo patrimonial da contribuinte. Tratam-se de bens que foram movimentados através da Inscrição Estadual (IE) nº 3151023080 (localidade de COIMBRA - Município de São Miguel das Missões).*

*Os bens movimentados (soja em grão) foram planilhados e totalizados a partir das informações constantes nos próprios blocos de produtor rural entregue pela contribuinte. O preço de mercado foi obtido junto à Cooperativa COTRISA, empresa de abrangência regional, através de consulta ao site ([www.crotisa.com.br](http://www.crotisa.com.br)), na opção histórico de cotações.*

*Lembramos que ao classificar tais valores como rendimentos da contribuinte simplesmente, o Fisco acaba por tributar uma única vez tais rendimentos." - fl. 656.*

Nesse contexto, se a autoridade lançadora entendeu que a Contribuinte adquiriu tais bens sem tê-los produzido, o que representa, em outras palavras, que os recebeu em pagamento de algo (seja alienação, seja arrendamento). Entretanto, ante a não identificação da natureza desse acréscimo no patrimônio (a aparição de bens sem origem), a autoridade lançadora entendeu por bem tributá-los na forma de APD, o que significa incluí-los no Fluxo de Caixa, posto tratar-se da opção menos onerosa ao Contribuinte, *in casu*.

Portanto, não se pode repreender a atividade lançadora, uma vez que explicou a razão da inclusão da despesa, bem como procedeu a tributação da forma mais adequada com base nos dados disponíveis.

Omissão de rendimento proveniente de arrendamento - atividade rural:

Uma vez que não se pode afastar a tributação com base nos argumentos já analisados acima, impende julgar os argumentos da Contribuinte no tocante à comprovação de que tais bens foram produzidos por ela mesma.

Em sua defesa, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a Contribuinte argumenta que efetivamente explorava áreas rurais; especificamente, afirma que explorava imóvel em Coimbra, São Miguel das Missões/RS, e que depois passou a exercer sua atividade rural em Carajazinho, Entre-Ijuís/RS. Nesse contexto, alega que manteve o bloco de notas referente a São Miguel ativo para receber a soja entregue pelo Sr. Oldemar como pagamento pela alienação do imóvel nessa localidade assim como daquela entregue pelo Sr. Antônio Kroth. Também afirma que, por equívoco, acabou utilizando tais notas para registrar os bens produzidos na nova localidade. Buscou fundamentar ainda, seu erro, no fato de que os imóveis são muito próximos.

Outrossim, explica que ela mesma preenchia suas DIRPF e que, por erro, simplesmente continuou repetindo as áreas rurais declaradas como exploradas. Contudo, afirma, isso em nada altera a veracidade de que tenha produzido ela mesmo tais bens agrários. Para reforçar a sua afirmação, aponta a existência de financiamentos agropecuários.

Enfim, aponta que a autoridade lançadora jamais questionou, durante a fiscalização, a origem dos produtos comercializados nos blocos de produtor rural de São Miguel das Missões. Também, afirma que inexistem provas nos autos de que os valores registrados nas notas de produtor rural se referem a pagamentos pelo arrendamento.

No TVF, a autoridade fiscalizadora parece admitir que a Contribuinte efetivamente explorava atividade rural, produzindo bens. Contudo, é clara em afirmar que a Contribuinte arrendou imóvel próprio ao Sr. Antônio Kroth, recebendo em pagamento pela locação sacas de soja. Enfim, que a Contribuinte, ao invés de declarar tais rendimentos como arrendamento, simplesmente declarou-os como produção rural própria.

Efetivamente, extrai-se da fiscalização que a Contribuinte, inicialmente, alegava não efetuar nenhum negócio de arrendamento ou locação (fl. 7). Posteriormente, ainda durante a fiscalização, a Contribuinte apresentou à autoridade fazendária um contrato de prorrogação de arrendamento, firmado com o Sr. Antônio Kroth, com vigência entre 2005 e

2010 (fl. 69)<sup>1</sup>. Conforme esse contrato, o pagamento seria feito, parcialmente, *in natura*, tanto na forma de sacas de soja quanto na forma de carne.

Analisando as DIRPFs juntadas aos autos (fls. 604/649), referentes aos anos-calendário de 2007 a 2010, percebe-se que a Contribuinte afirmou não ter recebido nada de pessoas físicas, o que significa que não declarou ter recebido qualquer pagamento referente ao contrato de arrendamento com o Sr. Antônio Kroth.

Por outro lado, no próprio Recurso Voluntário ela afirma que:

*"... já em relação a questão da entrega de produtos e utilização dos blocos de produtor rural da localidade de Coimbra, Município de São Miguel das Missões, ocorre que deixei ativos estes blocos para o recebimento de soja decorrentes da venda do imóvel ao Sr. Oldemar Jung, e que por equívoco de minha parte acabei utilizando os blocos 'trocados', para a entrega de produtos oriundos da produção rural própria, produção esta realizada na localidade de Carajazinho no município de Entre Ijuis, portanto os produtos comercializados nos blocos de São Miguel das Missões, são produção própria da localidade de Carajazinho em Entre-Ijuis-RS, com exceção dos produtos recebidos do Sr. Oldemar Jung **e dos sojas recebidos do Sr. Antônio Kroth.**" - fl. 906 (grifo nosso).*

Ora, a Contribuinte acaba por admitir a acusação que deseja refutar: utilizou os blocos de produtor rural em Coimbra para registrar os bens produzidos por terceiros, e recebidos a título de pagamento, tanto de pagamento pela alienação de bem imóvel quanto de pagamento pelo contrato de arrendamento. No mesmo sentido entendeu a DRJ no acórdão recorrido (fls. 900/901).

Enfim, ante a admissão pela própria recorrente de que utilizava os blocos de produtor rural de Coimbra para registrar bens recebidos a título de pagamento de arrendamento, impossível afastar a infração imputada.

#### Infração 5 - IRPF sobre cessão gratuita de imóvel:

Ante o lançamento de IRPF em função da identificação de cessão gratuita de imóvel a terceiros, a Contribuinte buscou se defender, argumentando que o comodato é, em sua essência, gratuito. Em outras palavras, não gera rendimento e, portanto, não pode compor a base de cálculo do IRPF.

Não é sem razão o pleito da Contribuinte: a cessão gratuita de um imóvel - exatamente por ser gratuita, não ser remunerada, não haver uma contraprestação - não gera rendimento em favor da comodante. Impende reconhecer, portanto, que o art. 49, §1º, do RIR/1999, lastreado no art. 23, VI, da Lei 4.506/1964, criou verdadeira ficção jurídica, considerando verdadeiro algo que sabidamente não o é.

É questionável, entretanto, se tal comando legal se coaduna com o ordenamento jurídico após a promulgação do Código Tributário Nacional. É que, sei a Lei nº 5.172/1966, posterior àquela, estabeleceu que o fato gerador do Imposto sobre a Renda existe a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica", o que não ocorre *in casu*.

---

<sup>1</sup> É possível observar ainda, às fls. 520/530, os contratos originais de arrendamento entre a Contribuinte e o Sr. Antônio Kroth, obtidos nos autos do processo judicial.

Essa discussão é desnecessária ao deslinde desse julgamento.

A verdade é que o imóvel cedido é rural, ao menos o era à época da cessão. Nesse sentido, o próprio TVF é expresso:

*"Em 31/05/2007 a contribuinte cedeu área de 130 hectares para a Sra. Elisa Gallert Felipin com prazo até 30/05/2008.*

*Em 01/05/2008 a contribuinte cedeu área de 160 hectares para a Sra. Elisa Gallert Felipin com prazo de dois anos (até 30/04/2010).*

(...)

*O valor venal do imóvel atribuído pela própria contribuinte (área total de 355,9 hectares) nos anos de 2007 a 2010 na sua Declaração de ITR foi o mesmo e corresponde a R\$ 513.713,00. Com isso, o valor venal por hectare é de R\$ 1.443,42." - fl. 661*

Por sua vez, o art. 23, VI, da Lei nº 4.506/1964 também é expresso em afirmar que é classificado como "aluguel" o valor locativo do prédio urbano construído, quando que cedido gratuitamente:

*Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:*

(...)

*VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.*

Portanto, não é qualquer imóvel cuja cessão gratuita gera IRPF, mas somente aquele urbano e construído.

Impende recordar que o RIR/1999 regulamenta o imposto de renda, consolidando a legislação aplicável; não pode, entretanto, extrapolar a Lei. Portanto, se é verdade que o art. 49, §1º, do RIR/1999 tem uma redação aberta, sua interpretação deve se limitar ao quanto estabelecido pela Lei. Se a Lei se refere exclusivamente ao "prédio urbano construído", então o imóvel rural e mesmo o terreno urbano não dão azo ao IRPF, mesmo que sejam cedidos gratuitamente a terceiros que não o cônjuge ou o parente de primeiro grau.

Enfim, haja vista que o imóvel cedido não preenche os requisitos legais para a configuração da ficção jurídica, faz-se necessário afastar a infração 5 do lançamento.

#### Ganho de capital:

A Contribuinte busca afastar a autuação relativa à Omissão de Rendimentos na apuração do ganho de capital, argumentando que os valores recebidos na alienação dos imóveis matriculados sob o nº 480 e 481 efetivamente foram diversos. Nesse sentido, explicou que:

- (i) Os imóveis têm características completamente diferentes, sendo que o imóvel matriculado sob o nº 481 (cuja alienação teve um valor declarado inferior) tem geografia ruim e partes não aproveitáveis. Também, que foi dada ampla oportunidade para a autoridade fiscalizadora fazer inspeção *in loco* dos imóveis, apresentando mapas de como alcançar o imóvel e, inclusive, pondo-se à disposição para acompanhá-lo na visita. Nesse sentido, se a autoridade fiscalizadora não fez inspeção *in loco* não o fez por falta de diligência sua, que não quis se deslocar até a área rural, e não por falta do Contribuinte;
- (ii) De outro lado, a autoridade fiscalizadora simplesmente arbitrou os valores, sem qualquer embasamento em provas, deixando de fazer a adequada fiscalização, de circularizar intimações para vizinhos, deixando mesmo de procurar pareceres de corretor. Também, que o edital de leilão bancário, realizado em relação a outro imóvel (não os imóveis de nº 480 e 481), apresentado pela autoridade fiscalizadora, não serve como embasamento de preço para o imóvel alienado pela Contribuinte. Em primeiro lugar, posto que o leilão ocorreu em 2012, enquanto a operação ocorreu ora sub julgamento foi efetuada em 2009; segundo, porque imóvel em análise pode ter características e qualidades diferentes; e terceiro, porque a avaliação do leilão é feito pela instituição financeira - geralmente considerando o valor da dívida - o qual geralmente não é atingido pelos lances efetuados.

Voltando ao TVF, percebe-se que a autoridade lançadora fundamentou o lançamento nos seguintes pontos:

1. Que os imóveis são contíguos e foram alienados em um mesmo negócio, ainda assim o imóvel matriculado sob o nº 481, com 127,4 Ha, teve seu preço estabelecido em R\$ 228.000,00 (= R\$ 1.788,00/Ha), e o imóvel matriculado sob o nº 480, com 366,5 Ha teve o preço de R\$ 2.410.315,68 (= R\$ 6.576,00/Ha);
2. Que o imóvel matriculado sob o nº 480, vendido pelo preço maior, foi adquirido em 1973, e portanto tem direito a redução de 80% da base de cálculo do ganho de capital; já o imóvel matriculado sob o nº 481, vendido pelo preço menor, foi adquirido em 1998 e, portanto, não tem direito a redução do ganho de capital;
3. Que o Contribuinte foi intimado a apresentar os elementos que justificam a diferença nos preços, inclusive pela apresentação de mapa/levantamento topográfico, o que não foi feito;
4. Para demonstrar que o preço de R\$ 1.788,00/Ha em 2009 era um barato, juntou aos autos cópia de leilão judicial em 2012, nos quais constavam imóveis na mesma região, um sendo avaliado a R\$ 16.393,00/Ha e outro a R\$ 20.000,00/Ha;
5. Ainda para demonstrar a divergência de preços, juntou aos autos prova de que foi pago o ITBI para a transferência dos imóveis em 2012, no qual o imóvel de matrícula nº 480 foi avaliado em R\$ 7.100,00/Ha e o imóvel de matrícula nº 481 foi avaliado em R\$ 6.615,01/Ha.

Diante de todos esses elementos foi que a autoridade lançadora, escorando-se no art. 124 do RIR/1999 (art. 20 da Lei nº 7.713/1988<sup>2</sup>), entendeu por bem reavaliar o preço de cada um dos imóveis, rateando o valor pago pelo negócio integral pela área alienada.

Pois bem.

A autoridade fiscalizadora trouxe aos autos uma série de elementos indiciários que, em conjunto, são capazes de trazer dúvidas sobre o valor declarado pelo Contribuinte para o negócio jurídico. Dúvida essa que, conforme a Lei, é suficiente para lhe autorizar a arbitrar o valor do negócio.

Por outro lado, a despeito de a Contribuinte ter argumentado desde a fiscalização que os imóveis são efetivamente diferentes e que aquele matriculado sob o nº 481 tem qualidades inferiores, não foi capaz de produzir provas de suas alegações. Não juntou aos autos pareceres, levantamentos topográficos nem mesmo fotos para ajudar o convencimento do julgador. Portanto, não se desincumbiu de seu ônus, não sendo capaz de trazer qualquer prova ou indício - além de sua palavra - de que os imóveis eram diferentes e que, portanto, se justifica a diferenciação no preço.

Compulsando as provas dos autos, percebemos que desde a fiscalização a Contribuinte insistia na tese de que os imóveis eram diferentes e que aquele matriculado sob o nº 481 era rochoso e cheio de mato. Entretanto, a própria Recorrente, ao apresentar plantas dos imóveis nº 480 e nº 481 escreveu a mão, no verso da planta:

*"As áreas objeto deste levantamento topográfico (Matricula 480 e 481) foram exploradas pelo meu pai, até o seu falecimento (set/96). **Nunca soube da delimitação física entre elas.***

*Mesmo porque as cercas, então existentes, feitas e refeitas ou trocadas de lugar, obedeciam à lógica de separar a área de lavoura da área aproveitável para a pecuária.*

(...)

*Santa Ângela, 25 de março 2012" - fl. 95 (grifei).*

Ora, se a própria Contribuinte admite, em 2012, que não sabia diferenciar onde estava a delimitação física entre o imóvel matriculado sob o nº 480 e o imóvel matriculado sob o nº 481, certamente que não saberia como cobrar preços diferentes em 2009.

Não assiste razão os argumentos da Contribuinte, ademais, no tocante aos documentos e provas juntados pela autoridade fiscalizadora. Veja-se, em primeiro lugar, que a juntada do edital do leilão bancário não serviu como prova, propriamente dita, mas sim como elemento de convencimento; nesse contexto, levando em consideração que imóveis na mesma região foram avaliados em R\$ 16.393,00/Ha e R\$ 20.000,00/Ha em 2012, é realmente difícil acreditar que a Contribuinte teria alienado imóvel por R\$ 1.788,00/Ha apenas três anos antes. Ademais, o fato de que os imóveis foram avaliados em preços tão próximos para fins de ITBI, sem que a Contribuinte tenha apresentado prova de que contestou tal avaliação, é mais um

---

<sup>2</sup> Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

indício de que o preço dos mesmos era muito próximo, reforçando o valor arbitrado pela autoridade lançadora.

Enfim, não é possível dar provimento ao pleito da Recorrente.

Da Multa Isolada:

Argumenta a Recorrente que não é possível cumular a multa isolada, pelo não recolhimento do carnê-leão, com a multa de ofício, cobrada sobre a diferença do IRPF.

Entendo que assiste razão à Contribuinte: tratam-se de duas multas que incidem sobre a mesma base de cálculo, configurando *bis in idem*. Nesse sentido, inclusive, já julgou a CSRF e outras turmas desse e.CARF, como se extrai das ementas a seguir:

*IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.*

*Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem bases de cálculo idênticas. (acórdão nº 9202-001.976, de 15/02/2012)*

--

*MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO*

*Incabível a aplicação da multa isolada, quando em concomitância com a multa de ofício. (acórdão nº 9202-001.816, de 25/10/2011).*

--

*MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. BIS IN IDEM. PRINCÍPIO PENAL DA CONSUNÇÃO.*

*A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de carnê-leão ou estimativas. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício. Ambas as infrações são resultado de um fato comum, que não podem caracterizar, mais de uma infração, pois resultaria em o *bis in idem* o qual é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Ademais, cabe aplicar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange*

*aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. (acórdão nº 2301-004.553, de 08/03/2016)*

--

*IRPF. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA. Improcede a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem base de cálculo idênticas. (acórdão nº 2201-002.496, de 14/08/2014)*

--

*MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Incabível a aplicação da multa isolada pelo não pagamento do imposto de renda como antecipação mensal - Carnê-Leão - quando em concomitância com a multa de ofício exigida juntamente com o imposto apurado no ajuste anual, ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo. (acórdão nº 2101-001.859, de 18/09/2012).*

Admite-se que a matéria ainda não está pacificada, havendo diversas decisões em sentido contrário. Contudo, imperioso registrar que essa mesma turma já julgou nesse sentido, recentemente, concluindo em favor da tese da Contribuinte por voto por maioria:

*IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE. Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem bases de cálculo idênticas. (acórdão nº 2202-003.467, de 15/06/2016)*

O que é mais, parece haver uma tendência no sentido de reconhecer a impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício, como se observa pela recente aprovação, na 1ª Seção deste Conselho, da Súmula CARF nº 105, com a seguinte redação:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Por óbvio, essa súmula não se aplica ao caso concreto. Ainda assim, demonstra entendimento em sentido similar.

Por tudo isso, voto por afastar a multa isolada, mantendo apenas a multa de ofício.

Da multa qualificada:

A multa de ofício foi qualificada pela autoridade lançadora, especificamente em relação à infração de omissão de rendimentos na apuração do ganho de capital (alienação dos imóveis matriculados sobre o nº 480 e 481), com base nos seguintes argumentos:

*"A venda da área em negócio global, no entanto com valores distintos por matrícula, ensejando não ocorrer ganho de capital na área que foi adquirida mais recentemente, demonstra que houve a intenção de impedir total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação principal (Imposto de Renda sobre Ganho de Capital) de modo a reduzir o montante do imposto devido. Portanto, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007" - fl. 663.*

A multa também foi igualmente qualificada em relação à omissão de rendimentos decorrentes de arrendamento. A autoridade lançadora explicou que:

*Tendo a contribuinte percebido rendimentos de arrendamento desde o ano 2000 até o ano 2009 e tendo OMITIDO sistematicamente os rendimentos de arrendamento pagos pelo Sr. Antônio Luiz Kroth, ocorrendo a prática reiterada da omissão de receitas, estando preenchida condição prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com nova redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007. - fl. 660.*

Por sua vez, a Contribuinte pleiteia a desqualificação da multa, argumentando não houve intenção de omitir rendimentos, e que inexistem nos autos indício de má-fé.

Devo discordar da Contribuinte.

Uma vez que entendo ser correta a reavaliação do valor dos referidos imóveis, concordo com a conclusão alcançada pela autoridade lançadora: o único fundamento plausível para que a Contribuinte tivesse estabelecido valores tão diferentes foi diminuir o ganho de capital apurado, visto que o imóvel matriculado sob o nº 480 tinha direito à redução da tributação da renda, enquanto o imóvel matriculado sob o nº 481 não tinha tal direito.

Igualmente, mantido o lançamento em relação à omissão de rendimentos, necessário manter também a qualificação *in casu*. Apura-se a intenção de omitir o rendimento não pelo fato, isolado, de que a recorrente deixou de informar o rendimento na sua DIRPF; constata-se a ocorrência de dolo, intenção de fraudar quando se percebe que a Contribuinte manteve o bloco de nota de produtor ativo com o fito de declarar como sua a produção feita pelo arrendatário. Também, pelo fato de que, intimada durante a fiscalização, a Contribuinte afirmou expressamente em 30/05/2011 que não tinha qualquer negócio de arrendamento ou locação (fl. 7); somente após a reintimação, quando a autoridade fiscalizadora já dispunha de informação acerca do processo judicial contra o arrendante, foi que a Contribuinte apresentou em 08/12/2011 contrato de prorrogação de arrendamento entre 2005 e 2010, no qual figura como arrendante e o Sr. Antônio Kroth como arrendatário (fl. 69). Enfim, parece clara a intenção de evadir-se à tributação.

Portanto, aplicável a multa qualificada nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

**Dispositivo:**

Diante de tudo quanto exposto, tendo sido vencido em relação à realização de diligência, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a infração em relação à cessão gratuita de imóvel rural e por afastar a multa isolada ante a imposição de multa de ofício, que abarca aquela.

*(assinado digitalmente)*

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

**Voto Vencedor**

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre Relator, peço vênia para divergir em relação aos seguintes pontos: a) necessidade de diligência; b) cessão gratuita do imóvel rural; e c) concomitância da multa do carnê leão com a multa de ofício.

**a) Necessidade de diligência:**

O Relator fundamenta seu pedido de diligência na necessidade de a autoridade fiscalizadora se pronunciar sobre a utilização dos recursos provenientes dos contratos nº 40/02209-9 e nº 40/02153-x como origem de recursos para o acréscimo patrimonial a descoberto.

No entanto, entendo ser desnecessária a diligência proposta pelo Relator, uma vez que o processo já se encontra em condições de ter o recurso voluntário julgado.

A desproporção entre os recursos financeiros declarados e o patrimônio adquirido é chamada, no direito tributário, de Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD), que é fato caracterizador de omissão de rendimentos. Significa que, para aumentar o seu patrimônio, o contribuinte utilizou-se de recursos estranhos aos declarados, ou seja, omitiu rendimentos na sua declaração.

A presunção legal do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) é uma das formas indiretas de apuração de omissão de rendimentos, a qual se considera ocorrida quando a aquisição de bens e direitos e a realização de gastos são incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. Considera-se renda disponível do contribuinte os rendimentos auferidos diminuídos das deduções admitidas na legislação e do imposto de renda pago.

Pela análise do fluxo financeiro mensal verifica-se se o contribuinte tinha disponibilidade financeira, mês a mês, para realizar os dispêndios que realizou, com base em rendimentos tributáveis, isentos ou não sujeitos à tributação.

Deve-se considerar como recursos ou origens: os seus rendimentos líquidos auferidos, somados aos do cônjuge e de seus dependentes; os valores obtidos da alienação de bens ou direitos; os empréstimos obtidos; as doações recebidas; os saques de caderneta de poupança e os resgates de aplicações financeiras; os saldos bancários e o dinheiro em caixa no início do período a ser considerado.

Como dispêndios ou aplicações, devemos considerar: as despesas médicas e de educação, inclusive dos cônjuges e dependentes; pagamentos efetuados a terceiros; impostos e taxas pagos; as aquisições de bens e direitos; os empréstimos e doações concedidos; a quitação de dívidas; gastos com viagens; gastos com cartões de crédito; depósitos em caderneta de poupança; as aplicações financeiras e os saldos bancários no final do período considerado.

A renda disponível corresponde à diferença entre os recursos ou origens e os dispêndios ou aplicações. No caso de os recursos ou origens não forem suficientes para cobrir os dispêndios ou aplicações, significa que ocorreu um acréscimo patrimonial a descoberto, ou seja, a variação positiva do patrimônio do contribuinte ocorreu com a utilização de recursos financeiros além daqueles declarados.

Assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, visto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, pois ninguém realiza gastos desprovidos de disponibilidade financeira.

Vale destacar que a presunção contida no art. 43, inciso II, do CTN, não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário, a ser feita pelo próprio contribuinte interessado.

Sobre o tema, cite-se José Luiz Bulhões Pedreira ("Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", JUSTEC - RJ, 1979, pág. 806):

*"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."*

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. O artigo 373 do Novo Código de Processo Civil (NCPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

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

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

No presente caso, a Contribuinte não logrou comprovar a existência de créditos oriundos de financiamentos que justificassem o seu acréscimo patrimonial. A conclusão da diligência fiscal efetuada foi clara no sentido de que os valores relativos aos referidos contratos de financiamento não poderiam ser considerados como origens na apuração do APD.

A responsabilidade pela apresentação das provas do que foi alegado compete ao contribuinte, não cabendo a determinação de diligências e perícias para a busca de provas.

O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 8.748/93, dispõe:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante a realização de perícias ou diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine.”*

Consoante se depreende da leitura do dispositivo acima, a autoridade julgadora poderá indeferir o pedido de diligência, quando considerá-la prescindível ou impraticável. Ou seja, é possível que a diligência seja considerada desnecessária quando os elementos presentes nos autos são suficientes para a formação da convicção do julgador. Assim, somente se falará na sua necessidade em caso de dúvida na matéria de fato e na convicção do julgador.

As diligências e/ou perícias não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, pois se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador.

Dessa forma, rejeito a preliminar de diligência suscitada.

#### **b) Cessão gratuita do imóvel rural:**

O lançamento foi efetuado pois se considerou que a Contribuinte cedeu, costumeiramente, área rural localizada em imóvel de sua propriedade, no município de Entre-Ijuís/RS. Entendeu a autoridade fiscal que constitui rendimento tributável o equivalente a 10% do valor venal do imóvel cedido a título gratuito.

No meu entendimento, não merece reparo o lançamento nesse ponto, porquanto o Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) assim disciplina:

*Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):*

*I - aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;*

*II - locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;*

*III - direito de uso ou aproveitamento de águas privadas ou de força hidráulica;*

*IV - direito de uso ou exploração de películas cinematográficas ou de videoteipe;*

*V - direito de uso ou exploração de outros bens móveis de qualquer natureza;*

*VI - direito de exploração de conjuntos industriais.*

**§ 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, inciso VI).**

[...]

Conforme o art. 23 da Lei nº 4.506/1964, **todas as espécies** de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22 são tributáveis. Note-se que o rol contido nos incisos é exemplificativo, pois a lei utiliza o termo "tais como".

*Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" **tôdas as espécies de rendimentos** percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, **tais como**:*

*I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;*

*II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;*

*III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;*

*IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;*

*V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;*

*VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.*

O Parecer Normativo COSIT nº 4, de 03/11/1995, dispõe:

*11.2. Tratando-se de cessão a título gratuito, constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cujo usufruto foi cedido gratuitamente, podendo, entretanto, ser*

*adotado o valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, convertido em UFIR pelo valor desta no 1º trimestre do respectivo ano-calendário, exceto quando ocupado pelo próprio usufrutuário ou para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (art. 50, § 1º do RIR/94).*

***11.2.1. No caso de imóvel rural, constitui rendimento tributável na declaração de rendimentos o equivalente a dez por cento do valor venal (terra nua) ou o valor constante da Declaração do Imposto Territorial Rural - ITR. (grifei)***

Portanto, está correto o lançamento fiscal que considerou como rendimento tributável o equivalente a 10% do valor venal das áreas dos imóveis rurais cedidas gratuitamente pela Contribuinte.

**c) Concomitância da multa do carnê-leão com a multa de ofício:**

No meu entendimento, deve ser mantida a multa isolada pela falta de recolhimento de IRPF a título de carnê-leão, pois não há nenhum impedimento legal para a sua aplicação em conjunto com a multa de ofício após o ano-calendário 2007, quando ocorreu uma alteração legislativa.

Trata-se, na verdade, de infrações distintas que resultam em penalidades diferentes: da falta de pagamento do tributo devido decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inc. I da Lei 9.430, de 1996, enquanto que, do descumprimento do regime de recolhimento mensal do carnê-leão decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea "a", da Lei 9.430/96, com a redação conferida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

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

*I - 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 eclaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

Conforme o art. 97 do CTN, somente a lei poderia trazer hipótese de dispensa ou redução de penalidade, vedado ao intérprete da norma criar hipótese de dispensa, como a cobrança concomitante de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo com a multa isolada pela falta de recolhimento de IRPF a título de carnê-leão;

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*[...]*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

Somente é cabível a multa de ofício quando existir tributo a pagar por ocasião do ajuste anual. Por sua vez, a multa isolada será devida mesmo que no final do período não exista nenhum tributo a recolher, visto que a infração da qual resulta essa multa consiste no descumprimento do regime de antecipação pelo carnê-leão, não possuindo relação com o pagamento do tributo em si.

O art. 44, inc. II, "a", da Lei 9.430, de 1996, dispõe que a multa isolada será devida "ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste".

Quanto ao alegado *bis is idem*, observo que o ordenamento jurídico rechaça a sua existência na aplicação de penalidades tributárias, ou seja, não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, significando que o contribuinte não pode ser penalizado duas vezes pela prática do mesmo ilícito. Contudo, não há óbice na aplicação ao contribuinte de duas penalidades, quando se está diante de duas infrações tributárias, ainda que incidam sobre a mesma base de cálculo, pois esta é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, possuindo, necessariamente, estreita relação com os fatos ou atos que lhe dão origem, mas não se confundindo com eles.

A penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade. Portanto, não se deve confundir a proibição do *bis in idem* - que pretende evitar a dupla penalidade por um mesmo ato ilícito - com a utilização de uma mesma base de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física possui fato gerador complexo, o que significa dizer que, apesar de a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ser adquirida no decorrer de todo ano calendário, o fato gerador do IR apenas ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Entretanto, apesar de o fato gerador ocorrer somente no dia 31 de dezembro, foi criada a sistemática do recolhimento antecipado do imposto, a ocorrer mensalmente, sob a forma do carnê-leão, com finalidade arrecadatória.

Vale ressaltar, ainda, que a multa de ofício e a multa isolada do carnê-leão possuem bases de cálculos distintas, uma vez que a multa de ofício incide sobre o tributo efetivamente devido por ocasião do ajuste anual, enquanto a multa isolada incide sobre as antecipações que não foram pagas pelo Recorrido no decorrer do ano por meio do carnê-leão, as quais não são necessariamente as mesmas, uma vez que no cálculo do ajuste anual o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas ao longo do ano que não são dedutíveis da base do carnê-leão, como despesas médicas e de instrução.

Nesse sentido temos as seguintes decisões recentes do CARF.

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

*Ano-calendário: 2007*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO  
ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.  
PRESSUPOSTOS.*

*Atendidos os pressupostos de admissibilidade regimentalmente  
previstos, inclusive com a indicação de julgado contendo  
interpretação de lei divergente da que lhe deu o acórdão  
recorrido, o apelo deve ser conhecido.*

*MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. É devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas. Recurso Especial do Procurador conhecido e provido. (Acórdão nº 9202-004.022, de 10/05/2016, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo).*

*[...] MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*

*A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual. (Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015, Rel. Eduardo Tadeu Farah).*

#### CONCLUSÃO

Ante o exposto, rejeito a preliminar de diligência e, no mérito, nego provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Redator designado