



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11516.721888/2011-95
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.400 – 2ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
KATIA DE MENEZES NIEBUHR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos comprovadamente tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários, dos rendimentos recebidos de Pessoas Físicas tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da

Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física decorrente de omissão de rendimentos caracterizada pela existência de depósitos bancários sem origem comprovada e ainda glosa de despesas lançadas em livro caixa que não foram devidamente demonstradas pela Contribuinte. Além do imposto exige-se a multa isolada por falta de recolhimento devido a título de carnê-leão.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa isolada e para excluir da base de cálculo os valores que, embora creditados na conta, foram posteriormente estornados. O Acórdão 2301-004.423 recebeu a seguinte ementa:

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

Exercício: 2009, 2010

*NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL.
MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO.
POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E
VERDADE MATERIAL.*

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos.

DEDUÇÕES. DESPESAS LIVRO CAIXA. AUSÊNCIA DE COMPROVANTES. PAGAMENTOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A ausência de comprovantes hábeis para confirmarem as despesas consignadas em Livro Caixa ratifica a glosa levada a efeito pela Fiscalização. De igual sorte não se acolhe gasto supostamente realizado com prestadores de serviços sem que esteja demonstrado o necessário vínculo empregatício, bem como com materiais utilizados na prestação dos serviços cujo ônus financeiro não fora arcado pelo contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL DEPÓSITOS BANCÁRIOS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DECLARADA.

No caso de autuação com fundamento em depósitos bancários de origem não comprovada, não existe base legal para que se efetue a subtração de valores que eventualmente constem da respectiva Declaração de Ajuste Anual sem a necessária correlação com as quantias depositadas. A declaração fiscal não se confunde com a comprovação financeira da origem de recursos.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Na parte que nos interessa assim se manifestou o Colegiado Recorrido:

Multa isolada: *"A multa isolada, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%"*

Valores declarados (voto vencedor): *Nada impede que os valores declarados não tenham transitado por conta bancária. Seria negar a possibilidade de recebimentos em dinheiro. Estaríamos sem base em provas presumindo que todos os valores declarados necessariamente transitaram pelas contas bancárias examinadas*

pelo fisco. A exclusão do lançamento deve ser fundamentada e comprovada com provas da origem dos depósitos e não apenas com declarações em ajuste anual. A declaração fiscal não se confunde com a comprovação financeira da origem dos recursos.

Despesas livro caixa: *"Todavia, como se verifica da legislação supra, a remuneração paga à terceiros (no caso, gesseiro, pintor e pedreiro), somente podem ser deduzidas se houver vínculo empregatício, o que não ocorre o caso dos autos, bem como, verifica-se que o serviço prestado por estes terceiros e o material utilizado pela Contribuinte no serviços de decoração foram arcados por seus clientes, de modo que os honorários da Recorrente remuneram tão somente o seu trabalho prestado, não podendo assim, ser deduzidas tais despesas da base de cálculo do IRPF.*

Intimadas as partes apresentaram recursos.

A Fazenda Nacional, citando como paradigma os acórdãos nº 2202-002.435 e 2802-002.725, suscita divergência jurisprudencial no que tange ao entendimento do acórdão recorrido pela inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão concomitantemente com multa de ofício.

O Contribuinte devolve a este Colegiado as seguintes matérias: possibilidade de exclusão, da base de cálculo dos depósitos bancários, dos valores informados como tributados na Declaração de Ajuste Anual (paradigma nº 2801-003.920 e 9202-003.678) e dedutibilidade prevista nos incisos I e III da Lei n.º 8.134/90, das despesas lançadas em livro-caixa necessárias a percepção dos rendimentos da contribuinte (paradigmas 2802-001.559 e 2102-01.479).

Foram apresentadas contrarrazões onde as partes refutam o mérito dos recursos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Diante da relação de causa e efeito, inicio a análise pelo Recurso da Contribuinte.

Do Recurso do Contribuinte:

Antes de entrarmos no mérito, é necessário tecer comentários acerca do juízo de admissibilidade da segunda matéria apresentada pela Contribuinte: dedutibilidade da base de cálculo das despesas lançadas em livro-caixa necessárias a percepção dos rendimentos da contribuinte.

Sobre este tema o acórdão recorrido assim se manifestou:

"Todavia, como se verifica da legislação supra, a remuneração paga à terceiros (no caso, gesseiro, pintor e pedreiro), somente podem ser deduzidas se houver vínculo empregatício, o que não ocorre o caso dos autos, bem como, verifica-se que o serviço prestado por estes terceiros e o material utilizado pela Contribuinte no serviços de decoração foram arcados por seus clientes, de modo que os honorários da Recorrente remuneram tão somente o seu trabalho prestado, não podendo assim, ser deduzidas tais despesas da base de cálculo do IRPF.

Interpretando a fundamentação acima, percebemos que o Relator além de não admitir a dedução das despesas com prestadores de serviços haja vista a ausência de comprovação do vínculo empregatício, também afastou a dedução pela constatação de que os valores das despesas lançadas (*no caso, gesseiro, pintor e pedreiro*) eram pagas pelos respectivos clientes, ou seja, não eram despesas da Contribuinte.

A Contribuinte para fundamentar seu recurso quanto a esta matéria indica como paradigmas 2802-001.559 e 2102-01.479. Embora em um primeiro momento as situações fáticas examinadas pelos Colegiados paradigmáticos possam ter admitido a caracterização da divergência, posto que aceitaram a dedução com terceiros mesmo sem vínculo empregatício, é importante destacar que os referidos julgados não abordam o tema sob o prisma da segunda justificativa adotada pelo acórdão recorrido, qual seja, de que as despesas registradas pela Contribuinte eram, na verdade, despesas custeados pelos seus clientes.

Assim, diante da especificidade do caso concreto, não há como concluir que os Colegiados paradigmáticos admitiriam a dedução das despesas aqui tratadas uma vez que essas não eram efetivamente despesas da Contribuinte.

Diante do exposto conheço em parte do recurso apenas no que tange a primeira matéria.

A primeira matéria do recurso do Contribuinte devolve a este Colegiado a discussão acerca da possibilidade de exclusão da base de cálculo apurada em razão da omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, art. 42 da Lei nº 9.430/96, dos valores declarados pelo contribuinte em sua respectiva Declaração de Ajuste Anual, valores estes oferecidos à tributação sob as classificações de "Rendimentos Tributáveis Recebidos De Pessoas Físicas" - nos termos em que demonstrado no recurso.

Sabe-se que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

Proceder nos termos da lei na hipótese de constituição do crédito tributário é observar a regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pautando-se a fiscalização nas seguintes premissas: i) verificar a ocorrência do fato gerador; ii) determinar o crédito tributário; iii) calcular o imposto devido; iv) identificar o sujeito passivo; e v) identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Excepcionalmente, presentes fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo, admite-se na atividade de lançamento o uso de presunções como meios indiretos de prova na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário. A presunção é uma ilação que se tira de um fato

conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere os princípios da segurança jurídica ou da legalidade. Vale citar o entendimento da Professora Maria Rita Ferragut, em sua obra intitulada *Presunções no Direito Tributário* (Quartier Latin, 2ª ed. 2005):

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, e tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta - mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu.

E acrescenta:

A utilização das presunções para instituição de tributos é uma forma de atender ao interesse público, já que essas regras são passíveis de evitar que atos que importem evasões fiscais deixem de provocar as consequências jurídicas que lhe seriam próprias não fosse o ilícito. É, nesse sentido, instrumento que o direito coloca à disposição da fiscalização, para que obrigações tributárias não deixem de ser instauradas em virtude da práticas de atos ilícitos pelo contribuinte, tendentes a acobertar a ocorrência do fato típico.

Por isso, ainda que a prova direta deva ser privilegiado, a indireta pode e deve ser sempre produzida (desde que, insistimos, corretamente) para garantir-se a preservação de interesses públicos relevantes, tais como a arrecadação de tributos. Sendo indisponível o interesse perseguido de ofício pela Administração, a supremacia do interesse público sobre o do particular conduz à busca da verdade material, que muitas vezes só pode ser alcançada mediante o emprego de presunções.

Importante destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a constatação presumida admitida em lei. As denominadas presunções legais relativas têm, portanto, o condão de transferir o ônus da prova da ocorrência de um dos elementos do fato gerador da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Nos serve como exemplo exatamente o art. 42 da Lei nº 9.430/96, o qual dispõe:

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.

Diferentemente das presunções absolutas ou das denominadas qualificadas, onde, respectivamente, não se admite prova em contrário ou somente provas específicas, as presunções relativas podem ser afastadas a partir de quaisquer elementos apresentados pelo Contribuinte. Assim, o teor do disposto no art. 42 acima citado, nos leva a uma interpretação menos restrita do que a construída pela Fiscalização no caso concreto, entendo que a origem dos depósitos bancários pode ser verificada a partir das provas admitidas em direito, independente dessas demonstrarem - no caso dos depósitos bancários - uma exata coincidência entre datas e valores.

Afirma o Contribuinte que os valores por ele declarados como tributados na respectiva Declaração Anual devem ser considerados para justificar parte dos valores tidos como rendimento omitidos pelo Fisco. E aqui concordo com a tese de que os valores declarados estão, salvo prova em contrário da fiscalização, relacionados com aqueles que transitaram pelas contas bancárias, afinal deve-se concluir que se os valores omitidos transitaram pelas contas, com mais propriedade, os valores declarados. Pensamento diverso poderia levar a uma dupla tributação dos valores.

Portanto, devem ser excluídos da base de cálculo os valores declarados e oferecidos à tributação pela Contribuinte como "Rendimentos Tributáveis de Pessoas Físicas" em suas respectivas declarações do ano-calendário de 2008 (fls. 03/04) e do ano-calendário de 2009 (fls. 09), destacando que o montante referente aos valores recebidos da pessoa jurídica (no ano de 2008), por lógica, já foram considerados como de origem comprovada pela fiscalização e, por tal razão, não integram a base de cálculo do lançamento.

Do Recurso da Fazenda Nacional:

O recurso da Fazenda Nacional pugna pela reforma do acórdão na parte que excluiu do lançamento as respectivas multas isoladas decorrentes da ausência de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão (anos 2008 e 2009) por entender como devida apenas a multa pelo lançamento de ofício do imposto apurado.

Sobre o tema este Colegiado vem se posicionando favorável à tese da Recorrente. Para ilustrar, transcrevo os fundamentos expostos pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo em voto proferido no acórdão 9202-004.002, os quais adoto como razões de decidir:

A Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, assim estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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 declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

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;"

O dispositivo legal acima não deixa dúvidas, no sentido de que estão tipificadas duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Saliente-se que não é dado ao Julgador Administrativo deixar de aplicar lei vigente, contra a qual não paira qualquer restrição por parte dos Tribunais Superiores.

Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 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;

Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é

independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:

"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."

Diante do exposto, considerando que os fatos geradores ocorreram já na vigência do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, dou provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço em parte o recurso da Contribuinte e na parte conhecida, lhe dou provimento para excluir da base de cálculo dos depósitos bancários, os rendimentos recebidos de Pessoas Físicas tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente; e dou provimento ao recuso da Fazenda Nacional para manter a multa isolada do carnê-leão.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri