



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003250/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.822 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2023
Recorrente WAGNER LOSANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007

PAF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO INSTITUTO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A declaração de ajuste apresentada após o início do procedimento fiscal é ineficaz, uma vez que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Nesse sentido, cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

MULTA. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF 02.

A sanção prevista pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, configurado pela falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa aplicada.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 147.

Somente a partir da vigência da Medida Provisória 351, de 2007 (convertida na Lei 11.488, de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, nos termos da Súmula CARF 147.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. MOTIVAÇÃO. INDEFERIMENTO.

A motivação para a diligência requerida deve estar centrada na impossibilidade de o sujeito passivo possuir ou reunir as provas para as comprovações requeridas, o que não se nota no caso em concreto.

Deve ser indeferido requerimento de diligência ou perícia quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e consequente julgamento do feito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *WAGNER LOSANO* contra o Acórdão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário em parte.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2005 e 2006, exercícios de 2006, 2007, no qual se apurou omissão de rendimentos no valor total de R\$ 694.564,85.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fls. 138, e seguintes):

1. Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas

Constatada a omissão de rendimentos no montante de **R\$ 1.200,00** pagos pela fonte pagadora Muehlstein Comércio de Resinas no ano-calendário 2005, o valor foi levado à tributação. A contribuição para previdência oficial, no valor de R\$ 132,00, foi considerada para efeito de dedução da base de cálculo do imposto.

2. Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas

Os esclarecimentos fornecidos pelo contribuinte acerca dos rendimentos recebidos de pessoa física apontaram para a existência de omissão de rendimentos recebidos no ano-calendário 2005, no valor de **R\$ 754,10**, que também foi incluído na presente tributação.

Para esse ano-calendário o contribuinte não havia informado na declaração de ajuste anual originalmente apresentada despesas de Livro Caixa. No entanto, em virtude da apresentação deste durante a ação fiscal e dos respectivos comprovantes, foram computadas como dedução da base de cálculo do imposto a ser exigido no lançamento despesas no valor de R\$ 26.053,69.

Tais despesas de Livro Caixa também foram consideradas na apuração do imposto devido mensalmente mediante carnê-leão.

3. Omissão de ganhos no mercado de renda variável decorrentes de operações comuns e day trade.

Da análise das informações constantes dos sistemas informatizados desta RFB, constatou-se que o contribuinte operou na Bolsa de Valores realizando alienações no ano-calendário 2005 que totalizaram R\$ 27.740,00, e, no ano-calendário 2006, R\$ 2.594.812,60. As informações

apontaram ainda ganhos líquidos em operações de *day-trade*, no montante anual de R\$ 449.281,29, no ano de 2006.

Com base nos documentos apresentados por Santander SA – Corretora de Câmbios e Títulos, foram elaboradas planilhas (fls. 1328/1358) para apuração dos ganhos líquidos obtidos tanto no mercado à vista (operação comum e *day-trade*) como no mercado de opções (operação comum e *day-trade*).

De acordo com o que dispõe a legislação (artigo 2º da Lei nº 11.033/2004 e artigo 11 da Instrução Normativa nº 487/2004), os ganhos líquidos auferidos em bolsa de valores devem ser tributados à alíquota de 20%, no caso de *day trade*, e 15%, se operações comuns.

Os resultados apurados (ganhos e perdas), foram, portanto, levados ao Resumo de Apuração de Ganhos – Renda Variável (fls.1359/1362), apontando imposto devido nas operações comuns e *day-trade* nos seguintes valores mensais:

Ano-Calendário 2005	
Dezembro	R\$ 2.923,93
Total de 2005	R\$ 2.923,93
Ano-Calendário 2006	
Janeiro	R\$ 769,02
Fevereiro	R\$ 3.779,83
Março	R\$ 2.260,85
Abril	R\$ 11.307,34
Maio	-
Junho	R\$ 253,41
Julho	R\$ 11.680,41
Agosto	-
Setembro	R\$ 8.669,23
Outubro	R\$ 10.637,21
Novembro	-
Dezembro	-
Total de 2006	R\$ 49.357,30

Constatando-se que o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento sobre os ganhos líquidos auferidos nos anos-calendário 2005 e 2006 (código de recolhimento 6015), os valores acima relacionados estão sendo exigidos no presente lançamento.

4. Dedução indevida de despesas médicas

O interessado informou na declaração de ajuste anual do exercício 2007 despesas médicas com Bradesco Saúde no montante de R\$ 4.404,88.

Porém, da análise dos documentos apresentados, verificou-se que o gasto se refere a contrato de plano de saúde do qual figuravam como beneficiários o contribuinte e sua esposa, que apresenta declaração em separado. Assim, do montante efetivamente comprovado (R\$ 3.713,00), concluiu-se que apenas 50% corresponde a despesa dedutível na declaração do interessado, resultando na glosa de **R\$ 2.548,38**.

5. Dedução indevida de despesas de Livro Caixa

Na declaração de ajuste anual do exercício 2007 o interessado deduziu a título de despesas de Livro Caixa o montante de R\$ 54.573,67.

Houve a glosa de **R\$ 31.230,48**, por falta da devida comprovação.

6. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada

A Caixa Econômica Federal, em resposta a RMF, apresentou extratos das contas correntes nº 2910.001.00000449-0 e nº 2910.001.00000645-0. Em relação à primeira, constatou-se que os créditos eram inferiores a R\$ 12.000,00 e não somavam R\$ 80.000,00, razão pela qual não foram objeto de análise, por força do que preceitua o inciso II, §3º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Quanto à segunda conta corrente, identificou-se depósito no valor de R\$ 30.000,00 (31/05/2006).

O Banco Santander Bradesco, por sua vez, apresentou extratos bancários dos anos de 2005 e 2006 em que foram constatados depósitos em conta corrente de titularidade do interessado que totalizaram (excluídos os valores inferiores a R\$ 1.000,00), os montantes R\$ 581.199,77 e R\$ 3.583.055,72, respectivamente.

Da análise dos elementos coletados, identificou-se que parte desses depósitos tinha como lastro operações de bolsa de valores, rendimentos declarados, resgates de investimentos, empréstimos contratados e dividendos, tendo sido, então, excluídos da exigência da comprovação de origem.

Foi expedido o Termo de Intimação de 30/10/2009 (fl. 1244) para que o interessado comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos constantes na listagem às fls. 1245/1246, que somam R\$ 365.755,46, para o ano-calendário 2005 e R\$ 563.835,61, para o ano-calendário 2006.

Considerando que, transcorrido o prazo de 20 dias, o contribuinte não apresentou a documentação solicitada, os depósitos questionados foram lançados como rendimentos omitidos conforme prevê o artigo 42, da Lei nº 9.430/96.

7. Multa Isolada

Relativamente aos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas a legislação prevê recolhimentos mensais obrigatórios a título de carnê leão. Sobre o imposto devido mensalmente e não recolhido incidirá multa de 50%, mesmo que o contribuinte tenha oferecido tais rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual.

Em consulta aos sistemas da RFB constatou-se que o contribuinte não efetuou os recolhimentos devidos mensalmente e, assim, estão sendo exigidas as multas isoladas calculadas conforme planilha às fls. 1326 (ano-calendário 2005) e 1327 (ano-calendário 2006).

O demonstrativo de apuração do imposto devido encontra-se às fls. 1303/1304 (ano-calendário 2005) e fls. 1307/1309 (ano-calendário 2006). O demonstrativo da multa exigida isoladamente às fls. 1305/1306 (ano-calendário 2005) e fls. 1310/1311 (ano-calendário 2006) e o demonstrativo da multa proporcional e juros de mora às fls. 1312/1313.

A decisão de primeira instância deu parcial procedência para apenas reconhecer a exclusão de depósitos de R\$ 1.008,00 (01/06/2005) e de R\$ 30.000,00 (31/05/2006) dos

rendimentos levados à tributação, bem como cancelamento da glosa de despesa médica no valor de R\$ 345,88.

Inconformado, recorrente interpõe Recurso Voluntário, reiterando as alegações de sua impugnação, das quais passo a reproduzir no voto.

Diante dos fatos narrados é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

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

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

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

DA OMISSÃO DO LIVRO-CAIXA: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Conforme apurou a decisão de piso a matéria não foi impugnada pelo contribuinte:

“Na impugnação apresentada o interessado não apresentou qualquer razão de discordância ou mesmo documentação relacionada com a infração dedução indevida de despesas de Livro Caixa.

Assim, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), a respectiva glosa, no valor de R\$ 31.230,48, deve ser considerada matéria não impugnada, tornando-se definitivo o crédito tributário dela decorrente”.

Assim, ocorreu a preclusão quanto a essa matéria e deve ser mantida na autuação.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA

Segundo o recorrente os valores de R\$ 754,10 considerado como rendimento omitido pago por pessoa física, se refere, na realidade, ao reembolso das custas e despesas processuais incorridas pelo contribuinte para consecução do serviço contratado pelo Sr. *José Luiz Paraluppi*, e alega que o preço certo e ajustado foi de R\$ 200.000,00 e não R\$ 200.754,10, não cabendo a tributação de R\$ 754,10 como rendimento recebido de pessoa física.

Nesse item a decisão de piso

(...) O lançamento relativo à infração omissão de rendimentos pagos por pessoa física foi fundado nos esclarecimentos fornecidos pelo próprio contribuinte durante a ação fiscal. Consoante resposta às fls. 88/89, prestadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, o montante recebido a título de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício totalizou R\$ 200.754,10. Nota-se que, nos comprovantes de depósitos apresentados naquela oportunidade (fls. 90/93), houve indicação manuscrita de recebimentos que corresponderiam a reembolso de custas (fl. 91), mas tais valores não integram o montante de R\$ 200.754,10.

Observe-se que o recebimento de rendimentos tributáveis no montante de R\$ 200.754,10 constou também da declaração retificadora apresentada depois do início da ação fiscal.

Assim, o contribuinte não obrou comprar que os valores não tem natureza remuneratória pelo trabalho prestado pelo recorrente.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Conforme o lançamento fiscal, na autuação foram considerados omitidos rendimentos no montante de R\$ 1.200,00 pagos, no ano-calendário 2005, pela fonte pagadora *Muehlstein Comércio de Resinas Ltda.* (06.110.412/0001-60). A fiscalização, baseou-se em comprovante de rendimentos à fl. 87 apresentado pelo interessado durante a ação fiscal.

O recorrente alega que informou na declaração de ajuste anual retificadora relativa ao exercício 2006 rendimentos recebidos de duas empresas, dentre esses o montante pago pela *Muehlstein Comércio de Resinas Ltda.*, conforme comprovante de rendimentos anexado, sendo incorreto afirmar que houve omissão de rendimentos de R\$ 1.200,00, conforme apontado no lançamento. Aduz também que, como se isso não bastasse a empresa, que contratou o contribuinte para análise de um contrato imobiliário por R\$ 1.200,00, lhe pagou a importância líquida de R\$ 1.008,00, mediante *doc. bancário* em 01/06/2005, que foi novamente tributada como omissão de receita. Alega que o disposto no artigo 138, do CNT, abrange o instituto da denúncia espontânea em que ele se enquadra.

Contudo, o recorrente apresentou a retificadora da declaração após o início da fiscalização, não podendo ser aplicado os efeitos da denúncia espontânea do art. 138, do CNT, *in verbis*:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Com isso, como bem explicado pela decisão de piso, o recorrente não apresentou dentro do prazo devido:

“(…) Como em 06/03/2008 o interessado foi intimado do início da fiscalização destinada a apurar irregularidades relativas ao imposto de renda do exercício 2006 (fls. 3/5) e, posteriormente, reintimado em 29/04/2008 (fls. 85/86) e em 27/06/2008 (fls. 95/96), a declaração retificadora entregue em 22/08/2008, portanto, menos de 60 dias após a última reintimação, não foi espontânea”.

Assim, não restou configurada a denúncia espontânea, devendo ser mantida, portanto, a exigência pela omissão de rendimentos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 1.200,00 pagos pela fonte pagadora Muehlstein Comércio de Resinas Ltda.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

A fiscalização constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada.

Por sua vez, o recorrente alega que: “uma perícia contábil esclarecerá que os montantes estratosféricos relativos aos depósitos bancários foram obtidos em razão do cômputo do mesmo dinheiro várias vezes: toda vez que vendia qualquer ação, uma quantia era creditada em sua conta corrente e saía novamente em outra conta para depois retornar;”. Ainda, aduz que a movimentação financeira por si só não é capaz de dar lastro ao lançamento fiscal.

Alega ainda que, jamais possuiu R\$ 3.583.055,72, e que a maioria dos valores depositados são repetidos. A negativa de perícia constitui notório cerceamento do direito de defesa.

Aduz, também, que o contribuinte é advogado e recebe inúmeros acordos formalizados em sua conta corrente para depois repassá-los aos seus clientes, sendo que processos pagos em 2005 e 2006, já estão arquivados tornando difícil a tarefa de comprovar a origem dos depósitos.

Contudo, entendo que tais argumentos são meras alegações, sem lastro capaz de afastar os apontamentos de omissão de rendimento feitos pela fiscalização.

Nesse sentido, o lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002)

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

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

Assim, verificada a omissão de rendimentos sem que se tenha havido a comprovação da origem dos valores, apesar da tentativa do recorrente em demonstrar a licitude das operações, faltou documentos hábeis e idôneos para dar lastro às suas alegações, devendo o lançamento deve ser mantido por falta de comprovação de sua origem.

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados.

A Lei que trata do tributo é a Lei Complementar, justamente o CTN, recepcionado pela CF de 88 como tal, e a Lei que impõe as condições e a ocorrência do fato gerador é a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Inexiste vício na aplicação das normas.

Para Hugo de Brito Machado “*renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)*”¹.

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.

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

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

Devem ser excluídos da base de cálculo do tributo os valores já oferecidos à tributação.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO DA INTIMAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Não cabe o agravamento da multa de ofício em caso de não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que já há o ônus de produção de prova em contrário, sob pena de se presumir a omissão de rendimentos constante de depósitos bancários de origem não comprovada.

(Acórdão n.º 1302-002.618, Sessão de julgamento de 12/03/2018, Conselheiro Relator Rogerio Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

As alegações do recorrente dizem respeito a somente a mera alegações, deixando de apresentar provas de suas afirmações.

Ademais, a Súmula CARF n.º 26, assim dispõe:

“A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vale lembrar ainda que, a comprovação da origem dos recursos deve se dar de forma individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, a fim de que exista certeza inequívoca da procedência das importâncias movimentadas (§ 3º do art. 42, da Lei 9.430/1996).

Ainda, registara-se a irresignação do recorrente quanto à informação da decisão de primeira instância que apenas identificar o depositante por si só não basta a omissão de rendimentos, pois apenas pode identificar quem realizou a operação, mas não identifica onde está a guia de recolhimento do imposto dos valores que ingressaram na conta corrente do recorrente.

A saída também deve ser identificada para que seja afastada a presunção de omissão, e os valores tidos como declarados devem ser comprovados os seus devidos recolhimentos, fato esse que não ocorreu.

Ainda, alega que o depósito de R\$ 150.000,00, em 29/06/2005, decorre de pagamento efetuado por Magda Adelaide Lombardo, por ocasião da compra da fração ideal de terreno que corresponderá ao apartamento 151, do Edifício Cidade Jardim, em Rio Claro, conforme contrato de cessão de direitos (e-fls. 1414/1415), sendo que deste valor apenas 50% pertencia ao contribuinte.

Entendo que a prova é muito frágil, pois quando se realiza uma negociação com esse tipo de valores e ela não é levada a registro, que dá fé-pública ao negócio praticado, e também estabiliza a relação jurídica proporcionando segurança jurídica entre as partes, coloca em dúvida o documento trazido ao feito. Ainda o cheque não está nominal, o que dificulta o acolhimento das provas trazidas ao feito. A matrícula do imóvel juntada em seu recurso também não cria o lastro da operação com identificação do recorrente, demonstra apenas que a Magda Adelaide Lombardo é proprietária do imóvel. O que reforça a tese de que em nenhum momento o nome do contribuinte foi identificado no procedimento de compra e venda. Para o direito e para haver os efeitos jurídicos devem existir provas formais em que constam o sujeito interessado no negócio jurídico prático, condição *sine qua non*.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

Assim, não assiste razão o recorrente.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DAS OPERAÇÕES NO MERCADO DE AÇÕES E

OPÇÕES

O recorrente alega que realizava operações para terceiros na bolsa de valores, em espécie de *day-trade*.

Segundo transcreveu a decisão de piso, “conforme apurado no curso da fiscalização, durante os anos-calendário 2005 e 2006, o interessado realizou operações comuns no mercado à vista de opções. Pesquisas ao sistema informatizado deste órgão apontaram para existência de IRRF sobre os montantes de R\$ 27.740,00 e R\$ 2.594.812,60, nos anos-calendário 2005 e 2006, respectivamente. As informações apontaram ainda ganhos líquidos em operações de *day-trade*, no montante anual de R\$ 449.281,29, no ano de 2006”.

Prossegue a DRJ de origem:

A partir de documentação coletada junto à Banespa SA Corretora de Câmbio e Seguros acostada às fls. 360/1003, consistente em demonstrativos de conta corrente, demonstrativos de operações e notas de corretagem, a fiscalização elaborou os demonstrativos denominados “Resumo de Apuração de Ganhos – Renda Variável” para os anos-calendário 2005 e 2006 (fls. 1359/1362).

Os ganhos líquidos obtidos em cada operação de venda de ativos encontram-se demonstrados nas planilhas às fls. 1328/1358, das quais se extrai que a fiscalização ao

apurá-los considerou não só o custo de aquisição, mas também as despesas efetivamente incorridas, necessárias à realização das operações, conforme preceitua a legislação.

Já o recorrente alega que não há imposto a pagar, pois os prejuízos foram maiores que os ganhos e isto pode e deve ser compensado, segundo disposição contida na Lei 11.033/2004. Aduz que não foi correta a análise das operações realizadas pelo contribuinte no mercado de ações; A maioria das operações é alavancada sem dinheiro, apenas com crédito lastreado em carteira de investimentos e de ações. Ainda, aduz que perícia poderia identificar as alegações do contribuinte.

Ocorre que o contribuinte alega de fato que realizou as operações, e não conseguiu identificar nenhum recolhimento do imposto, e as compensações de prejuízos alegadas, como já dito pela decisão de piso, segundo a IN da RFB n.º 25 de 2001, em seu artigo 30, não permitem compensações em operações comuns com os ganhos líquidos apurados, no próprio mês ou nos meses subsequentes, em outras operações realizadas em qualquer das modalidades operacionais descritas no por meio de day-trade. Somente é possível compensar com operações da mesma espécie.

Com isso, a compensação do prejuízo foi devidamente apurada pela fiscalização como bem informado pela decisão de piso:

“Conforme se observa das planilhas de apuração do imposto elaboradas pela fiscalização, houve a devida compensação de prejuízos. Tomando-se como exemplo o mês de novembro de 2005, o ganho líquido das operações comuns somou R\$ 1.175,03, porém em virtude do prejuízo acumulado até aquele mês, que totalizava R\$ 2.523,50, não houve apuração de imposto devido. Situação parecida ocorreu nos meses de dezembro de 2005 e abril de 2006, em que a base tributável nas operações comuns foi calculada compensado-se o prejuízo acumulado dos meses anteriores”.

Em relação às operações de *day trade* o prejuízo em agosto de 2006 foi prontamente compensado na apuração do resultado do mês seguinte.

Pretende o recorrente o deferimento de diligência para comprovação do seu direito, solicitando perícia e demais levantamentos que possa auxiliar sua argumentação e comprovação da alegação do seu direito.

Ocorre que, o julgador pode deferir perícia ou diligência somente nos casos de dúvidas ou que possam esclarecer determinados procedimentos da autuação ou em situações que o recorrente não tem possibilidade de produzir a prova que se pretende. O que não é o caso dos autos.

A prova deve ser trazida aos autos pelo contribuinte, não é ônus da administração pública ou da Fazenda a busca de provas do direito alegado pelo recorrente. Se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não faz sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. É elementar que a prova para infirmar a presunção deve ser produzida por quem tem interesse na demanda, que no caso é o contribuinte.

Assim, indeferido o pedido de diligência ou perícia.

A comprovação dos fatos, cabe, como já dito ao interessado, e encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, caberia ao recorrente fazer prova das suas alegações.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE DESPESAS MÉDICAS

Conforme já relatado, o recorrente informou na declaração de ajuste anual do exercício 2007 despesas médicas com Bradesco Saúde no montante de R\$ 4.404,88.

Porém, da análise dos documentos apresentados, verificou-se que o gasto se refere a contrato de plano de saúde do qual figuravam como beneficiários o contribuinte e sua esposa, que apresenta declaração em separado. Assim, do montante efetivamente comprovado (R\$ 3.713,00), concluiu-se que apenas 50% corresponde a despesa dedutível na declaração do interessado, resultando na glosa de **R\$ 2.548,38**.

Ocorre que a cônjuge do contribuinte apresentou DAA em separado, não cabendo a dedução em questão, uma vez que não há dependência informada entre ambos, obedecendo às regras de dedução da legislação vigente, contido no inciso II do § 2º do art. 8º da Lei nº 9.250/1995.

Por outro lado, foi acolhida a de dedução de R\$ 1.856,50, em sede de fiscalização, e também na decisão de piso foi identificado despesa dedutível de R\$ 2.202,38 e não somente os R\$ 1.856,50, havendo diferença de R\$ 345,88 que corresponderia ao gasto comprovado com plano de saúde do próprio contribuinte.

Assim, nesse tema, não há mais o que acolher ao contribuinte.

DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

O recorrente questiona a multa isolada e a multa de ofício aplicada.

Conforme se verifica do auto de infração a multa aplicada, o art. 44. da Lei n.º 9.430/96, assim dispõe:

“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:

Quanto à multa de ofício solicitou aplicação ao percentual de 20%. Ocorre que não há espaço a essa solicitação, já que ao presente caso a multa é de 75%.

Registra-se que a multa é vinculada e não facultativa. a multa visa penalizar uma impontualidade ou justamente a omissão por parte de contribuintes que deixam de recolher o valor do tributo devido.

Quanto à multa isolada do carnê-leão, o recorrente foi autuado referente ao anos-calendários 2005 e 2006. Nesse período, no que tange sobre a multa isolada aplicada junto com a multa de ofício, teria sido questionado.

Após, amplo debate perante esse conselho, o tema tornou-se pacificado por meio da súmula 147, *in verbis*:

“Súmula CARF nº 147

“Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%)”.

A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, aos seguintes procedimentos:

"Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)

II Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

a) quando não informado na declaração, será lançada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da multa de 75% (setenta e cinco por cento) e de juros de mora;

b) quando informado na declaração de rendimentos, será lançada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente.”

Como se verifica dos autos, a multa isolada foi aplicada posteriormente à nova sistemática legislativa, sendo assim possível a incidência da multa de ofício, não cabendo ao julgador afastar norma legal, sob pena de incorrer em falta funcional.

Nessa matéria, o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/1972, assim determina:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade"

Nesse sentido, esse colegiado já teve oportunidade de decidir sobre o tema em questão no Acórdão 2301-005.113, de 10/08/2017, assim transcrito:

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

Somente a partir da vigência da Medida Provisória 351, de 2007 (convertida na Lei 11.488, de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual”.

Reproduzo, nesse sentido, o voto vencedor do Conselheiro Antônio Lopo Martinez no Acórdão 2202-002.960, de 21/01/2015, assumindo as mesmas razões, *mutatis mutandis*, de decidir:

A Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996,

instituindo a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão.

O Art. 44 passou a ter, então, a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 1- 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; (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)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) [...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007) - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007) III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal. Como se vê, diferentemente do que se tinha antes, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 passou a prever as duas penalidades: a primeira, de 75%, no caso de falta de pagamento ou pagamento a menor de imposto; a segunda, de 50%, pela falta de pagamento do carnê-leão. Assim, a ressalva antes existente à aplicação simultânea das duas penalidades deixou de existir. Aliás, a questão nunca foi a impossibilidade jurídica de incidência concomitante de duas penalidades, mas a falta de previsão legal de incidência das duas multas, calculadas sobre a mesma base. Pois bem, a Lei nº 11.488, de 2007, criou esta previsão legal. Assim, em conclusão, entendo devida a multa isolada, para os anos-calendário de 2010 e 2011, independentemente da aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto devido quando do ajuste anual.

Assim, tendo em vista que a autuação é referente aos anos-calendário 2005 e 2006, anteriores ao período de 2007 da Súmula CARF 147, a multa isolada não é devida no presente caso.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO, a fim de afastar a exigência da multa isolada, nos termos do voto acima, mantendo as demais disposições da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator