



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº	15940.720180/2013-20
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2301-009.837 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	05 de abril de 2022
Recorrente	ALFREDO LUIS PARANHOS MARTINS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. PRESUNÇÃO DE RENDIMENTOS.

Presumem-se rendimentos recebidos os depósitos em conta bancária para os quais, regularmente intimado, o contribuinte não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

DEPÓSITOS DE ORIGEM COMPROVADA. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Entende o contribuinte que a composição da base de cálculo, para o caso dos depósitos cuja origem foi considerada comprovada pelo auditor fiscal, deve ser realizada por meio da aplicação da taxa de administração de 8% sobre os valores que indica como referentes aos aluguéis, excluindo outros montantes.

Entretanto, o sujeito passivo deixou de comprovar com especificidade qualquer dos descontos que alega, inclusive aqueles referentes ao IPTU. Dessa forma, deve ser mantido o entendimento fixado pela decisão recorrida.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. 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%).

PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIR PROVA DOCUMENTAL. NÃO SE APLICA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

A perícia, pela sua especificidade, não tem a faculdade de substituir provas que poderiam ser produzidas pela contribuinte com a juntada de documentos ao autos no momento oportuno. Assim, o pedido de perícia será indeferido se o

fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade. Vencidos os conselheiros João Maurício Vital, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Flavia Lilian Selmer Dias, que votaram por não conhecer também dos documentos apresentados em sede recursal. Por maioria de votos, em indeferir o pedido de diligência e perícia, vencido o conselheiro Wesley Rocha que votou por deferir o pedido de diligência. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Joao Mauricio Vital, Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Leticia Lacerda de Castro, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 989-1044) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Ao longo da fase inquisitória, a fiscalização deu ao contribuinte fundadas razões para concluir que os esclarecimentos até então fornecidos eram suficientes para comprovar a origem da totalidade dos depósitos questionados. Em algumas das intimações, o auditor fiscal menciona que foram detalhadas as origens dos créditos de forma individualizada e, com isso, a passou a focar as intimações seguintes na porcentagem de administração cobrada nos contratos firmados pelo recorrente - do que se entende que se deu por satisfeito quanto aos esclarecimentos prestados. Tem-se que não foi dada efetiva oportunidade para que o contribuinte apresentasse os esclarecimentos e documentos que, no entendimento do Auditor Fiscal, demonstrariam a origem dos créditos - de forma que houve lesão aos princípios da verdade material, contraditório e ampla defesa;
- b) A presunção utilizada no caso em tela não nasce apenas por simples previsão em Lei e tampouco dispensa prova. É dever do Auditor Fiscal comprovar a presença dos elementos indiciários, bem como, diante de fatos que refutem os indícios, investigar e diligenciar para evitar que se

lavre autuações indevidas. Sendo assim, caberia à fiscalização intimar o recorrente para fornecer mais documentos, a fim de verificar se os depósitos remanescentes tinham ou não a mesma origem daqueles já esclarecidos;

- c) A decisão recorrida deixou de analisar objetivamente as razões e provas apresentadas com a impugnação, o que gera a deficiência de sua motivação e, por consequência, sua nulidade;
- d) Há um padrão característico de movimentações nas contas bancárias do contribuinte ao longo do período fiscalizado, o que permite dizer que os valores seriam decorrentes da já reconhecida atividade profissional de corretor de imóveis;
- e) Com relação à conta HSBC 11312-6, os depósitos tem origem em cobranças bancárias efetuadas mediante boletos e relativas à atividade de corretagem. A decisão recorrida desconsiderou indevidamente as provas e razões apresentadas. O recorrente identificou erros nas planilhas de justificativas relativas a essa conta, consistentes na inclusão de dados que não correspondem ao ano de 2009 e equívocos nas fórmulas utilizadas, os quais impediam a devida identificação das origens dos depósitos - por essa razão, apresenta com o recurso voluntário nova planilha corrigida. Todos os depósitos possuem lastros em contratos de aluguel, sendo apresentados nesse ato alguns deles por amostragem. Assim, devem os valores em questão ser considerados receitas de aluguel, devendo ser aplicada a taxa de administração de 8% estabelecida pelo Auditor Fiscal para alcançar a base de cálculo do IRPF;
- f) Com relação à conta HSBC 34-77, informa-se que também era utilizada para o recebimento de valores em razão da atividade de corretagem imobiliária. O Auditor Fiscal desconsiderou as razões e provas referentes aos meses de maio a dezembro sem oportunizar ao recorrente a documentação que, no seu entender, seria necessária para identificar a origem dos débitos. Uma vez reconhecido que o contribuinte atua como corretor de imóveis, não há razão para considerar que a receita de determinados meses seja dessa atividade e os rendimentos de outros períodos teriam origem diversa e não comprovada. As movimentações nesse conta seguem um padrão sem oscilação que justificasse a desconsideração da origem de parte dos depósitos. A documentação já apresentada nos autos comprova a origem de todos os depósitos dessa conta questionados pela fiscalização - sendo que apresenta mais documentos por amostragem referentes a esses créditos. Essencialmente, tratavam-se de depósitos feitos pelo próprio contribuinte, com valores pagos pelos inquilinos dos imóveis diretamente no escritório da imobiliária, os quais eram agrupados em lotes. Nessa conta são poucas entradas de dinheiro, porém, em valores elevados, pois correspondem a vários alugueis recebidos na imobiliária, agrupados em lote, depositados e posteriormente repassados a cada um dos proprietários dos imóveis alugados, em muitas operações de valor reduzido;

- g) A taxa de administração de 8% arbitrada pela fiscalização deveria ser aplicada apenas sobre valores recebidos pelo recorrente e referentes aos alugueis, excluindo outros valores como o IPTU, que era meramente repassado à municipalidade;
- h) Não subsiste a presunção utilizada pela fiscalização para sustentar o lançamento. Isso porque, uma vez comprovado que parte dos débitos era proveniente da atividade de corretagem, o indício é de que isso foi feito durante todo o período fiscalizado. A norma legal aplicável deve ser interpretada em benefício do contribuinte (art. 112, II, do CTN);
- i) Não se identificam sinais exteriores de riqueza que sejam compatíveis com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda no montante cobrado;
- j) O indeferimento do pedido de diligência (perícia contábil) formulado na impugnação implica exigência de prova impossível ou “diabólica”. O pedido deveria ter sido acolhido em respeito ao princípio da verdade material, inclusive porque permitiria um melhor confronto entre as conclusões da fiscalização e as alegações do recorrente. Indica-se perita e quesitos conforme fl. 1039; e
- k) As multas aplicadas tem caráter confiscatório. Não cabe a aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada da 50%.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos (fls. 1042-1044):

Por todo exposto, requer se dignem Vossas Senhorias que seja dado total provimento ao presente recurso para reformar a r. decisão recorrida, a fim de julgar o presente auto de infração improcedente, reconhecendo a nulidade formal e material do auto de infração, diante:

- a) da nulidade formal na “fase inquisitorial”, em que apesar de constatado o exercício pelo recorrente da atividade de administrador de imóveis de terceiros, bem como a origem dos valores creditados em determinados meses e em determinadas contas correntes, deixou de investigar detidamente as operações realizadas nos demais meses e conta correntes.
- b) da nulidade formal, diante da ausência de fundamentação da decisão recorrida, que deixou de apreciar a documentação colacionada pelo recorrente, em especial, o demonstrativo da origem dos recursos movimentados na conta corrente 34-77 do Banco HSBC correspondente aos meses de maio a dezembro de 2009.
- c) da demonstração da efetiva origem dos recursos movimentados nas conta correntes, especialmente da conta 34-77, referente aos meses de maio a dezembro, bem como da conta 11312-6, referente a todos os meses do exercício de 2009, ambos da conta do Banco HSBC, bem como da não incidência, em todos os casos, da taxa de administração sobre o valor do IPTU incorporado nos recebimentos;
- d) da ausência de acréscimo patrimonial e de sinais exteriores de riqueza que afastam a presunção de auferimento de renda não declarada, como impôs a Fiscalização sem fundamentação para tanto, tornando o auto de infração inócuo, e, portanto, improcedente.

e) da excessividade da multa no percentual de 75%, bem como da indevida cumulação da multa de ofício com a multa isolada, devendo incidir multa única no percentual de 20%.

Requer ainda que a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões aventadas nesta manifestação, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade, bem como que, em qualquer dos casos, seja o processo baixado em diligência para aferir a veracidade do exposto, conforme quesitos.

Por derradeiro, caso mantido o guerreado lançamento, protesta, desde já, pela realização de sustentação oral perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Requer, outrossim, que todas as intimações a serem realizadas por meio do Diário Oficial sejam expedidas em nome dos Drs. LUIZ PAULO JORGE GOMES, OAB/SP 188.761, JOSÉ MAURO DE OLIVEIRA JUNIOR, OAB/SP 247.200 e THIAGO BOSCOLI FERREIRA, OAB/SP 230.421.

O recurso veio acompanhado dos seguintes documentos: i) Procuração (fls. 1045); ii) Documentos pessoais (fls. 1046 e 1047); iii) Atos constitutivos e alterações contratuais da Imobiliária Rio Branco (fls. 1048-1061); iv) Nova planilha de justificativa de débitos da conta HSBC 11312-6 (fls. 1062-1087); e v) Recibos de valores decorrentes de pagamentos de aluguéis e outros comprovantes de pagamentos, além de documentos referentes a contratos de locação, seus aditamentos, entre outros (fls. 1088-4865).

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0810500.2012.00117 (fls. 3-735) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF e penalidades decorrentes da falta de recolhimentos devidos a título e carnê-leão, em face de Alfredo Luis Paranhos Martins (CPF nº 969.916.318-68), referente a fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2009 a 31/12/2009. A autuação alcançou o montante de R\$ 2.254.678,61 (dois milhões duzentos e cinquenta e quatro mil seiscentos e setenta e oito reais e sessenta e um centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 18/12/2013 (fl. 735).

Consta do campo de descrição dos fatos e enquadramento legal o seguinte:

0001 RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	21.925,39	75,00
28/02/2009	18.559,38	75,00
31/03/2009	23.083,71	75,00
30/04/2009	19.129,92	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, VIII, X, XIV, XVI e XVII, 56, 106, inciso I, 109 e 110 do RIR/99. Art. 1º,

inciso III e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09.

0002 DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	69.888,55	75,00
28/02/2009	86.157,05	75,00
31/03/2009	95.727,42	75,00
30/04/2009	85.704,28	75,00
31/05/2009	413.590,92	75,00
30/06/2009	385.515,76	75,00
31/07/2009	397.617,15	75,00
31/08/2009	443.169,03	75,00
30/09/2009	474.600,05	75,00
31/10/2009	420.084,73	75,00
30/11/2009	459.472,77	75,00
31/12/2009	488.847,82	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: Arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/99 e art. 58 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/66 e art. 42 da Lei nº 9.430/96. Art. 1º, inciso III e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09.

0003 MULTAS APLICÁVEIS À PESSOA FÍSICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ LEÃO

O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2009	5.941,48	50,00
28/02/2009	5.070,01	50,00
31/03/2009	6.310,50	50,00

30/04/2009	5.226,13	50,00
30/06/2009	0,01	50,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 30/06/2009: Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Art. 1º, inciso III da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 711-720), além de descrever em detalhes os procedimentos realizados, menciona que:

A motivação do presente procedimento adveio da detecção de movimentação bancária superior aos rendimentos declarados pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física.

Prospectando os extratos bancários acostados, chegou-se à conclusão de que tal movimentação fora motivada pelo elevado volume de lançamentos bancários a crédito, e com base nessas informações, partiu-se para a investigação quanto à origem dos recursos que supedanearam esses créditos, com base no permissivo legal constante do artigo 42, da Lei 9.430/1996:

[...]

A partir do dispositivo acima, elaborou-se planilha com os depósitos bancários detectados, com intimação para que o contribuinte se manifestasse acerca da origem dos recursos a eles correspondentes.

As respostas do contribuinte consubstanciaram-se em planilhas eletrônicas nas quais o contribuinte procurou, para cada uma das contas bancárias elencadas e totalizando grupos de créditos bancários para um determinado período, demonstrar quais as rubricas comporiam aquela soma.

Mais especificamente, o contribuinte utilizou uma fórmula, demonstrada na coluna "fórmula" (destacada em vermelho na planilha HSBC 3477 do ANEXO I) consistente na soma do valor do aluguel (VL. ALUGUEL) subtraído do valor de abonos concedidos ao locatário (VL.ABO) somado aos impostos, juros e outros débitos cobrados do inquilino (respectivamente VL.IMP, VL.JUROS e INQ.DEB) subtraído dos créditos do inquilino contra a imobiliária ou o proprietário do imóvel (INQ.CRED) e dos débitos do proprietário do imóvel para com o locatário (PRO.DEB) e, por fim, somado a outros créditos de posse do proprietário contra o locatário (PRO.CRED).

Como dito, essa "fórmula" foi demonstrada na planilha HSBC 3477 e, portanto, foi expandida para as demais planilhas das outras três contas bancárias por obra desta fiscalização.

Com base nas respostas apresentadas pelo contribuinte, conforme histórico apresentado no item 1 deste termo, esta fiscalização ficou convencida de que os depósitos bancários, ao menos em parte, ficaram justificados como oriundos de recebimentos de aluguéis de imóveis administrados pelo titular das contas bancárias.

No entanto, dois pontos devem ser aventados.

Primeiramente, haveria de ser perscrutado o montante do rendimento do contribuinte contido em tais depósitos, pois é o que sugere sua atividade econômica: corretor de imóveis.

Portanto, procedeu-se à apuração das taxas de administração contidas em cada um dos depósitos recebidos a título de quitação de débitos referentes a aluguel imobiliário. Essa orientação fica claramente delineada na profusão de intimações endereçadas ao fiscalizado.

Ao final de cinco termos de intimação, entremeados de várias prorrogações de prazo para atendimento, obteve-se uma amostra de contratos de administração de imóveis resumida na planilha a seguir, destacando que alguns contratos apresentados pelo contribuinte foram excluídos dessa amostra por possuírem datas de assinatura ulteriores ao período em exame, qual seja, o ano-calendário 2009:

[...]

Três operadores estatísticos foram aplicados à amostra supra:

- 1) A média das taxas de administração apuradas é de 7,88%;
- 2) O desvio médio (média dos desvios em torno da média) é de 1,15%, o que representa 14,6% da própria média; e
- 3) A moda, que representa os valores mais comumente encontrados dentre os contratos apresentados, é de 8%.

Destaque para a baixa dispersão dos valores em torno da média (desvio médio baixo), somada ao fato de seu valor estar muito próximo à moda (7,88% contra 8%).

Assim, os dados acima permitem creditar fidedignidade à amostra quanto à seguinte conclusão: não havendo prova documental em contrário, e considerando que os contratos são firmados com taxas de administração expostas em números inteiros, esta fiscalização presume que o contribuinte tenha aplicado uma taxa de administração mínima de oito por cento aos aluguéis por ele administrados.

Portanto, e em consonância com os dizeres do parágrafo anterior, as taxas de administração referentes aos imóveis cujos contratos foram apresentados no Curso deste procedimento fiscal, e que demonstram valores inferiores a oito por cento, tiveram seus valores ajustados aos percentuais nominalmente previstos nesses documentos.

Em segundo lugar, deve-se destacar que a correspondência entre os créditos bancários listados nas sucessivas intimações e as respostas apresentadas pelo contribuinte em suas planilhas eletrônicas é apenas parcial.

O contribuinte movimentou, com recebimento de supostos aluguéis, quatro contas-correntes bancárias: HSBC 3477, HSBC 11312-6, Banco do Brasil 5594-8 e Bradesco 112802-7.

Para cada uma dessas contas foi elaborada, pelo contribuinte, uma planilha eletrônica com o intuito de demonstrar a correspondência entre os créditos bancários e os recebimentos de aluguéis e demais rubricas descritas na sobredita "fórmula". No entanto, este procedimento verificou o seguinte:

- 1) Para a conta HSBC 3477, a correspondência entre créditos e rubricas listadas apenas é escorreta para os meses de janeiro a abril de 2009 (com exceção de um lançamento de R\$ 16.391,33 em março e outro, de R\$ 9.000,00, em abril, ambos não justificados). Para os demais meses até dezembro, foi feita uma única totalização, fato que não permite discriminar os recebimentos de aluguéis ao menos pelo ínterim mensal, que corresponde ao período de apuração do Imposto de Renda Pessoa Física;
- 2) Para a conta HSBC 11312-6, a aplicação da "fórmula" não permitiu relacionar os aluguéis a nenhum dos créditos descritos nos extratos (a grande maioria como cobrança não registrada - CNR);

3) Para a conta Banco do Brasil 5594-8, a correspondência entre créditos e somatório de rubricas através da "fórmula" está quase que totalmente caracterizada, com exceção de um lançamento em outubro no valor de R\$ 15.750,00 e de todos os lançamentos referentes a novembro ;e

4) Para a conta Bradesco 112802-7, a planilha possui o mesmo vício daquela aplicada à conta HSBC 11312-6, ou seja, não permite identificar a composição de um único crédito bancário.

Destarte, os valores perfeitamente caracterizados, quais sejam, os de janeiro a abril da conta HSBC 3477 e a os lançamentos da BB 5594-8, serão tributados conforme a taxa de administração arbitrada(8%), conforme planilha do Anexo 1, aplicando-se os artigos 45, inciso V, 106 e 845, incisos I e III, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999):

[...]

Por outro lado, os demais valores devem sofrer a aplicação do citado artigo 42, e §10, da Lei 9.430/1996, sendo tributados como depósitos bancários de origem não demonstrada (V. Anexo 2).

Por fim, a consolidação dos valores objeto de lançamento, tenham sido considerados depósitos justificados (Anexo 1) ou não justificados (Anexo 2), surge no Anexo 3.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos: i) Termo de início de procedimento fiscal e demais intimações (fls. 3-5, 240-273, 275-278, 345-348, 351, 352, 491-496, 598, 599 e 693-685); ii) Respostas do contribuinte (fls. 6, 16, 274, 279, 319-325, 330, 349, 350, 353, 385, 386, 529, 530, 563, 600, 686, 709 e 710); iii) Extratos bancários do contribuinte junto aos bancos Bradesco (fls. 7-15), Santander (fls. 17-54), HSBC (fls. 55-206), Mercantil do Brasil (fls. 207-239); iv) Planilhas de esclarecimentos para os depósitos destacados pela fiscalização (fls. 280-305, 354-384, 387-490, 564-569, 600-682 e 708); v) Documentos emitidos pela Imobiliária Rio Branco LTDA - ME, referentes a aluguéis (fls. 306-317); vi) Declarações de ajuste anual do contribuinte (fls. 318); vii) Consultas aos sistemas da Receita Federal do Brasil através do CNPJ da Imobiliária Rio Branco LTDA - ME (fls. 326-329); viii) Extratos bancários da Imobiliária Rio Branco LTDA - ME junto ao banco Mercantil do Brasil (fls. 331-344); ix) Anexo I - Créditos de aluguéis recebidos com ausência de cobrança de taxas de administração - HSBC contas 3477 e 11312-6 (fls. 497-526); x) Anexo II - Amostra de locatários de imóveis sobre os quais não foi declarada a cobrança de taxa de administração (fls. 527 e 528); xi) Contratos de trabalho e prestação de serviços (fls. 531-562, 570-597 e 687-707); e xii) Recibos de entregas de arquivos digitais (fls. 721).

O contribuinte apresentou impugnação em 15/01/2014 (fls. 742-749) alegando que:

- a) O impugnante exerce a atividade profissional de administrador de imóveis, pela qual recebe os valores pagos por inquilinos (que incluem aluguel, taxa de remuneração do administrador, impostos devidos e outras taxas ou despesas por conta do locatário) e repassa o quanto necessário aos proprietários de imóveis alugados. Ressalta que sua remuneração fica entre 5 e 10% do valor da locação, conforme os contratos já apresentados à fiscalização;

- b) A fiscalização operou arbitramento da taxa de administração média no valor de 7,88%, que arredondou em desfavor do contribuinte para 8%. Note-se que a possibilidade de arbitramento no caso é discutível, enquanto que o arredondamento efetuado não encontra nenhum respaldo legal - inclusive porque o correto seria arredondar para baixo, em favor do contribuinte. A fórmula da planilha de Excel utilizada para compor a base de cálculo estipulou que se a taxa de administração em determinado contrato fosse menor do que 8%, ainda assim seria atribuída a média (arredondada para cima) de 8%, o que é injusto e sem amparo legal. De outro lado, quando as taxas eram superior à média, aplicaram-se as porcentagens efetivamente previstas nos contratos de administração dos imóveis. Em várias foram utilizadas taxa superiores a 10% para compor a base de cálculo, sendo que não foram em nenhum momento praticadas pelo contribuinte. A fiscalização não poderia ter aplicado a taxa de administração sobre o total recebido, mas sim apenas sobre a parcela correspondente ao valor dos aluguéis;
- c) A autuação ofende o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que todos os bens do contribuinte arrolados não correspondem a um terço do valor total cobrado. Também há lesão ao princípio da razoabilidade tributária, já que não há indicativo nos autos que o recorrente tenha padrão de vida ou variação patrimonial que seja incompatível com sua renda declarada;
- d) Há excesso da autuação ocasionado pela indevida desconsideração das justificativas apresentadas pelo contribuinte para os depósitos questionados pela fiscalização. A presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 não dispensa que a autoridade fiscal deixe de desenvolver um raciocínio lógico para sustentar a omissão de rendimentos com um mínimo de lastro em sinais exteriores de riqueza - isso porque não se pode admitir que os depósitos bancários sejam interpretados como fato gerador do Imposto de Renda;
- e) Em relação à conta HSBC 3477, as justificativas foram apresentadas conforme havia sido solicitado pela fiscalização - ainda, apresenta-se neste ato planilha com justificativas de cada crédito. Em relação à conta HSBC 11312-6, era utilizada para recebimento de cobranças bancárias - apresenta-se neste ato boletos de cobrança por amostragem e relação de locatários. A lei exige apenas a comprovação da origem dos depósitos, e não que exista “a correspondência entre créditos e somatório de rubricas”, como diz a fiscalização - o que também contamina a interpretação dos fatos quanto à conta Bradesco 112802-7; e
- f) Houve prejuízo à defesa do contribuinte. Isso porque não foi dada oportunidade para questionar a porcentagem média utilizada para compor a base de cálculo e nem foram individualizados corretamente os valores dos depósitos questionados pela fiscalização.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos (fls. 747 e 748):

8. Do pedido

Dante de todos os fatos, documentos e planilhas apresentados, requeremos:

8.1 A total anulação do auto de infração em razão dos vários critérios utilizados pela autoridade fiscalizadora em prejuízo do contribuinte, seja por uso incorreto da "média" como "valor mínimo", seja pelo não aceite da comprovação da "origem" dos recursos e exigência da "composição" dos depósitos (não previstos em Lei), seja pela não comprovação da "origem" dos recursos quando a atividade exercida e comprovada pelo contribuinte demonstra a origem dos recursos por ele administrados e "repassados" aos proprietários dos imóveis, seja pela impossibilidade de ampla defesa na forma como o auto de infração foi construído. Entendemos que houve erro na construção do crédito tributário, invalidando o auto de infração, nos termos do artigo 142 do CTN;

8.2 A anulação do arrolamento dos bens do contribuinte (como se o ato não tivesse existido), sob pena de prejudicar de forma irreversível a avaliação dos mesmos;

8.3 Que na impossibilidade jurídica de anulação total do auto de infração, que pelo menos seja tomada medidas de justiça para aplicar a taxa de administração sobre os depósitos e créditos bancários (visto que a Lei determina comprovação da origem e não da composição ou correspondência), aplicando-se a taxa de 7% (média arredondada para baixo) e não somente onde a taxa encontrada foi inferior a este percentual, respeitando-se assim a capacidade contributiva e razoabilidade tributária, visto que o contribuinte não acumulou em todos os anos de sua vida/atividade, nem um terço do valor que o fisco atribui que ele tenha tido como renda em um único ano. Ainda que a taxa seja aplicada somente sobre o valor dos alugueis, visto que sobre outros valores recebidos dos inquilinos como IPTU, serviços de reparos, honorários advocatícios e outros não incidem a taxa de administração. Vale ressaltar que este pedido é subsidiário, não configurando que o contribuinte concorde com tal tributação;

8.4 Que seja admitida a juntada de mais provas documentais posteriormente, visto que alguns documentos foram solicitados aos bancos e que não tiveram tempo hábil de serem juntados até o fim do prazo recursal(Doc. 5);

8.5 Que seja realizada diligência fiscal para comprovar:

- a) que não há (nem real e nem por sinais exteriores de riqueza), razoabilidade no rendimento atribuído ao contribuinte;
- b) que a maior parte dos bens foi recebida em herança, não podendo portanto garantir pretensos créditos tributários;
- c) em seu passaporte, a inexistência de viagens ao exterior que pudesse de longe justificar um rendimento de mais de R\$ 4 milhões em um único ano ou qualquer outro sinal exterior de riqueza;
- d) que seja constatada (mesmo que já tenha sido) a atividade administrador de imóveis de terceiros pelo contribuinte;

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Cópia do auto de infração (fls. 750-775); ii) Documentos pessoais (fls. 776-778); iii) Cópia do ciclo financeiro das locações (fl. 779 e 780); iv) Cópia de solicitação de documentos ao HSBC (fls. 781); v) Anexo I - Planilha de justificativas de depósitos na conta HSBC 3477 (fls. 782-841); vi) Anexo II - Planilha de justificativas de depósitos na conta HSBC 11312-6 (fls. 842-862); vii) Anexo III - Extrato bancário da Imobiliária Rio Branco LTDA - ME (fls. 863); viii) Anexo IV - Planilha de justificativas de depósitos na conta Bradesco 112802-7 (fls. 864-865); e ix) Anexo V - Comprovantes de pagamento (fls. 866-876).

O contribuinte apresentou nova manifestação em 22/01/2014 (fl. 880), pela qual solicitou a juntada de outros documentos: i) Documentos pessoais (fl. 881); ii) Demonstrativos analíticos de recebimentos de cobranças não registradas da conta HSBC 11312-66 (fls. 882-964).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº 12-104.975, de 28 de janeiro de 2019 (fls. 968-980), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É na fase impugnatória que o autuado pode exercer o seu pleno direito de defesa, podendo, inclusive, juntar aos autos toda documentação que julgar necessária. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do Lançamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando a realização do mesmo se revele prescindível para que a autoridade julgadora possa formar a sua convicção.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar por meio de documentação hábil e idônea a procedência do depósito e a sua natureza.

Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar.

O ônus da prova da origem dos depósitos é do contribuinte e não da autoridade tributária por tratar-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos passível de prova em contrário por parte do autuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a lei nº 9.430, de 1996, 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PF. ADMINISTRADOR DE IMÓVEIS. PERCENTUAL DE CORRETAGEM.

Por meio de planilha e documentação apresentada pelo contribuinte, o Fisco aplicou regras matemáticas - média, desvio médio e moda - no intuito de entender como justificados parte dos depósitos bancários como sendo da atividade profissional do contribuinte.

Do contrário os depósitos se tornariam de origem não comprovada, pois é de exclusiva responsabilidade do contribuinte comprová-los. Nessa hipótese, no mínimo caberia ser mantida a tributação com base no próprio percentual dos depósitos.

Não foi juntado o livro caixa com os respectivos comprovantes de despesas para provar a efetiva parcela do depósito que lhe caberia a título de comissão.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

Tal penalidade está prevista na legislação tributária e deve ser aplicada nos moldes em que a norma legal determina.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após a apresentação do recurso voluntário, o recorrente apresentou nova petição requerendo a prioridade no trâmite dos presentes autos tendo por base sua idade já avançada (fls. 4868-4871). Em 12/01/2022 foi juntado ao processo mandado judicial (fls. 4872-4876), do qual consta o seguinte:

Assim, DEFIRO A LIMINAR para determinar que, no prazo da resposta, a administração informe a situação atual do pedido administrativo (proc. nº 15940.720180/2013-20), devendo indicar prazo razoável para a solução, caso ainda não tenha sido decidido. Não será aceitável prazo superior a 30 dias.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 01 de fevereiro de 2019 (fl. 985), e o protocolo do recurso voluntário encontra-se às fls. 987 e 988. A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço parcialmente.

Deixo de conhecer do argumento referente ao caráter de confisco das multas aplicadas, tendo em vista o art. 150, IV, da CF. Isso porque as penalidades foram aplicadas de acordo com os limites legais, e o julgador administrativo não tem competência para avaliar a constitucionalidade da legislação tributária, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2

Mérito

Das matérias devolvidas

1. Dos documentos apresentados com o recurso voluntário

Nota-se que o recorrente apresentou muitos documentos que acompanham a peça recursal, com a finalidade de comprovar as suas alegações. A juntada de documentos pelo sujeito passivo no processo administrativo fiscal deve estar concentrada no momento de sua impugnação, de acordo com o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

O § 4º do mesmo dispositivo prevê as condições específicas em que os documentos e provas poderão ser apresentados excepcionalmente em fase recursal:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Os novos documentos apenas poderão ser admitidos e analisados caso se encaixem em uma dessas hipóteses.

No que diz respeito à nova planilha apresentada pelo contribuinte quanto às justificativas para os depósitos realizados na conta bancária HSBC 11312-6, procura-se dizer que não se trata de documento novo, apenas de correções no documento já anteriormente fornecido. Ocorre que o próprio recorrente afirma que foram retiradas informações da planilha (referentes a valores depositados fora do ano calendário de 2009), bem como foi alterada a fórmula pela qual seria possível identificar os valores efetivamente recebidos e cada uma de suas parcelas (inclusive aquela referente à taxa de administração supostamente cobrada pelo recorrente).

Importante aqui destacar novamente que a produção de provas e das razões da defesa administrativa devem concentrar-se preferencialmente na impugnação, conforme a legislação mencionada. Dessa forma, em que pesem os argumentos do recorrente, entendo que o documento em questão se trata de inovação que não se amolda em nenhuma das possibilidades acima descritas pois: i) Era plenamente possível a elaboração de uma planilha com as informações corretas à época da impugnação (o que inclusive era dever do contribuinte, como se verá adiante); ii) As informações do documento referem-se apenas a fatos pretéritos; iii) O documento tem a finalidade de sustentar as alegações efetuadas pelo próprio contribuinte desde o início do contencioso, não se referindo a questões que foram posteriormente levantadas nos autos.

Além disso, é necessário apontar que a suposta correção à qual se refere o contribuinte seria em relação às planilhas apresentadas perante a autoridade fiscal ao longo da ação fiscal, conforme se depreende das fls. 1017 e 1018. Ora, o momento oportuno para eventuais correções desses documentos era justamente com a apresentação da impugnação e, portanto, descabe a juntada de novas planilhas para esse fim nesta fase recursal.

Em relação aos atos constitutivos da Imobiliária Rio Branco, os inúmeros documentos referentes a contratos de locação e os comprovantes de pagamentos de aluguéis, a conclusão a que se chega é semelhante. Não é possível dizer que tais elementos não estavam disponíveis ao contribuinte quando da apresentação da impugnação, isso porque: i) Era sócio da empresa Imobiliário Rio Branco; e ii) Segundo suas próprias alegações, era ele o responsável pela administração dos aluguéis em questão. Igualmente, todos esses novos documentos dizem respeito a negócios jurídicos supostamente ocorridos em 2009, além de terem a finalidade de sustentar as alegações do próprio contribuinte já levantadas desde o início do contencioso - especialmente o que diz respeito à comprovação das origens dos depósitos destacadas pela fiscalização.

Em que pese a inaplicabilidade do permissivo acima referido, cabe aqui a observância do princípio do formalismo moderado – próprio dos processos administrativos – pelo qual se permitiria a apresentação de documentos extemporâneos, desde que idôneos e aptos a servir como meio de prova. O CARF tem acolhido tal posicionamento conforme as seguintes decisões:

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

Exercício: 2004

IRPF. DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO. DOCUMENTOS IDÔNEOS A COMPROVAR AS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. DEFERIMENTO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, e devem se referir às despesas do contribuinte ou de seus dependentes.

O contribuinte obrou comprovar por documentos idôneos que demonstrem a possibilidade de afastar a glosa do Imposto de Renda.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DOCUMENTOS JUNTADOS EM FASE RECURSAL. FORMALISMO MODERADO.

Tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória do seu direito, ainda que em fase recursal, deve ser acolhida para fins de constatação dos fatos ocorridos, pelo princípio do formalismo moderado no processo administrativo fiscal.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

(Acórdão nº 2301-007.167, de 05 de março de 2020)

Portanto, entendo que devem ser admitidos os referidos documentos. Entretanto, nota-se não são suficientes para alterar o entendimento fixado pela DRJ, como se verá adiante.

2. Da presunção de omissão de rendimentos do art. 42 da Lei nº 9.430/96

Entende o recorrente que a norma em destaque admite provas em contrário, não se tratando de presunção absoluta. Por essa perspectiva, aponta-se que o reconhecimento pela fiscalização quanto à atividade profissional do contribuinte (corretor de imóveis) e quanto à origem de determinados depósitos efetuados em suas contas bancárias (como valores decorrentes da intermediação em contratos de locação) seria indício suficiente de que todos os créditos seriam provenientes desse mesmo negócio.

Prossegue afirmando que a ausência de oscilação considerável na movimentação de suas contas bancárias ao longo do ano calendário de 2009 seria mais um indício de que todos os depósitos efetuados dizem respeito à sua atividade de corretor, tal qual os créditos que tiveram suas origens demonstradas no entender do Auditor Fiscal.

Aduz, ainda, que a regra aplicável deve ser interpretada em favor do contribuinte, nos termos do que demanda o art. 112, II, do CTN.

Para melhor compreender o real significado e extensão da presunção de omissão de rendimentos, torna-se necessário analisar o dispositivo que fundamenta a autuação à luz da jurisprudência mais recente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Poder Judiciário.

Verifica-se que a vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96 introduziu legitimamente no ordenamento jurídico brasileiro o mecanismo de presunção de omissão de rendimentos. Tem-se que o lançamento não se baseia unicamente nos extratos bancários nos quais se identificaram depósitos aparentemente não abrangidos pelas declarações anuais do recorrente, mas sim no fato de que, após ter sido regularmente intimado para tanto, o contribuinte não logrou em comprovar a origem dos créditos apontados pela fiscalização.

A demonstração da origem dos valores creditados deve ser feita de forma individualizada. Significa dizer que não basta apontar genericamente que todos os depósitos de determinado período seriam decorrentes da atividade profissional do contribuinte, sendo imprescindível indicar a origem de cada um dos débitos e relacioná-la com documentação hábil e idônea a comprovar tais alegações.

Caso o contribuinte, após ter sido regularmente intimado, não estabeleça o vínculo entre cada um dos créditos, suas supostas origens e os documentos que as comprovam, a fiscalização está legalmente autorizada a presumir que tais créditos se tratam de receitas omitidas de sua declaração de ajuste anual de Imposto de Renda.

Ressalta-se que o próprio STF, no âmbito do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 842 (RE nº 855.649/RS) entendeu ser constitucional a presunção de omissão de receitas, conforme a seguinte ementa:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intímado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissio. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

(RE 855649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021).

Ainda, a jurisprudência dominante do CARF está de acordo com o entendimento acima exposto, o que se observa claramente em sua Súmula nº 26: "A presunção estabelecida no

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

Nesse mesmo sentido, atente-se para o seguinte julgado da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que menciona também que não basta a mera identificação do remetente dos valores, sendo imprescindível a demonstração da natureza das operações para o afastamento da presunção de omissão de rendimentos:

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

Exercício: 2007, 2008

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. IDENTIFICAÇÃO DA PESSOA DEPOSITANTE. AFASTAMENTO DO ÔNUS DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

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 e de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, aí entendida sua origem - em sentido estrito - e sua natureza/causa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. NÃO APRESENTAÇÃO DOS EXTRATOS BANCÁRIOS. NÃO APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. AGRAVAMENTO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 133.

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

(Acórdão nº 9202-009.608 – CSRF / 2ª Turma, de 23 de junho de 2011).

A comprovação da natureza dos depósitos tem a finalidade de indicar que tais montantes já foram objeto de tributação, se tratam de receitas isentas ou não tributáveis ou, ainda, pertencem a terceiros e meramente circularam pelas contas bancárias do contribuinte. No caso dos autos, o recorrente pretende dizer que a maior parte do numerário depositado em sua conta corrente ao longo do ano calendário de 2009 está classificada nessa terceira categoria, de forma que apenas uma pequena parcela (referente à taxa de administração cobrada sobre o valor dos aluguéis) representaria o fato gerador do Imposto de Renda a ser cobrado.

Entretanto, não se pode deixar de apontar que o ônus probatório dessas alegações, em relação a cada um dos depósitos, é exclusivamente do contribuinte. Não cabe aqui uma interpretação mais branda com esteio no art. 112, II, do CTN, uma vez que tanto a legislação quanto a jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema é bem clara ao determinar que cabe ao sujeito passivo a demonstração da origem dos valores.

Portanto, não é possível entender que todos os valores tiveram suas origens comprovadas apenas porque a fiscalização identificou que o contribuinte trabalha como corretor de imóveis e reconheceu que parte dos depósitos são decorrentes dessa atividade. Igualmente, a pouca oscilação na movimentação das contas bancárias fiscalizadas não diz respeito à natureza dos depósitos e, assim, não é capaz de afastar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

3. Do pedido de produção de prova pericial

Entende o recorrente que cabe a realização de perícia contábil no caso em tela, uma vez que tal prova seria capaz de demonstrar que os depósitos em suas contas bancárias são decorrentes de sua atividade profissional na corretagem de imóveis. Aponta que o indeferimento

do pedido, tal qual ocorreu na decisão recorrida, acarretaria cerceamento de seu direito de defesa, ofensa ao princípio da verdade material e a exigência de prova impossível ou “diabólica” - já que a acusação da fiscalização seria inevitavelmente mantida caso não fosse produzida a única prova “eleita” como necessária pelo julgador.

À fl. 1039 o recorrente apontou o perito, seu endereço profissional e qualificação, além dos quesitos, conforme exigido pelo art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

Sobre esse ponto, assim se manifestou a DRJ:

O contribuinte protesta por diligência nos termos de sua peça de defesa.

Nesse tocante, cabe ressaltar abaixo o que preceituam os artigos 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

...

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993)

...

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993)”.

De acordo com a norma legal supracitada é imperativo explicar que o contribuinte é quem deve apresentar os argumentos e elementos de prova que julgar necessários a sua defesa, sendo de exclusiva responsabilidade do autuado produzir os seus documentos probatórios.

Além disso, é essencial ressaltar que o pedido de diligência será indeferido quando sua realização revele-se prescindível para a formação da convicção pela autoridade julgadora. A presente autuação se fundamenta em fatos e possui elementos de prova que não necessitam de diligência para que o julgador possa formar o seu entendimento. Então, fica indeferido o pleito do sujeito passivo.

Entendo correta a posição adotada na decisão recorrida. Segundo a lógica do quanto exposto no item anterior, reitera-se que a presunção de omissão de rendimentos impõe ao contribuinte ônus de apresentar documentação hábil e idônea a comprovar as alegadas origens dos créditos destacados pela fiscalização.

Nessa perspectiva, o recorrente deveria ter apresentado no momento da impugnação todos os documentos que demonstrassem a natureza das referidas operações, além de destacar quais elementos estariam relacionados com cada um dos depósitos. No presente caso, a realização de perícia mostra-se prescindível, já que a questão pode ser solucionada através dos meios de prova já constantes dos autos.

Não há que se falar em suposto cerceamento de defesa, uma vez que foi oportunizada ao contribuinte a produção de outros meios de prova capazes de sustentar suas alegações. Também não há qualquer exigência de prova impossível ou “diabólica”, já que: i) Não houve qualquer “eleição” de meios de prova por parte da fiscalização ou da autoridade julgadora - ao contrário, o contribuinte poderia demonstrar o necessário através de qualquer documentação hábil e idônea para tanto; ii) A prova exigida não diz respeito à inexistência de determinados fatos, mas sim à verdadeira natureza de operações que realmente ocorreram, sendo perfeitamente possível a sua produção pelo contribuinte nos autos.

Por essas razões, deixo de acolher os argumentos do recorrente nesse ponto.

4. Do cerceamento de direito de defesa e da nulidade da decisão recorrida

Entende o recorrente que houve cerceamento de seu direito de defesa na medida em que, ao longo do procedimento fiscal, o Auditor Fiscal teria aparentemente acatado as justificativas quanto às origens dos depósitos questionados e passado a focar a investigação na porcentagem cobrada pelo contribuinte a título de taxa de administração em contratos de locação.

Prossegue afirmando não que lhe foi oportunizada corretamente a produção das provas que seriam suficientes a comprovar as alegações ainda não acatadas pela fiscalização - já que seria dever do Auditor Fiscal intimá-lo para maiores esclarecimentos ante dúvidas sobre a natureza dos créditos.

Sustenta também que houve nulidade da decisão recorrida ao ratificar o posicionamento adotado pela fiscalização e ao deixar de apreciar concretamente as provas apresentar por ocasião da impugnação administrativa.

Sobre a alegação de cerceamento de direito de defesa na atuação do Auditor Fiscal, assim se manifestou a DRJ:

É necessário salientar que o contribuinte, durante o procedimento fiscal, foi intimado a prestar os devidos esclarecimentos, tendo a sua disposição a oportunidade de apresentar os seus argumentos perante a autoridade tributária.

Inclusive, ao contrário do que foi arguido pelo impugnante, o autuado foi sim intimado a prestar os devidos esclarecimentos quanto aos depósitos bancários, tendo a fiscalização individualizado os créditos como pode ser observado nos elementos de prova de fls. 240 a 273.

Frise-se que Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Saraiva – São Paulo, 1993, diferencia com propriedade dois momentos dentro do procedimento fiscal, o procedimento oficioso e o procedimento contencioso:

“O procedimento fiscal pode ser encarado sob duplo ângulo: como procedimento oficioso e como procedimento contencioso.

O procedimento oficioso é específico da Administração. Uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade lançadora procede ao lançamento de ofício, isto é, procede oficiosamente. (...)

O procedimento contencioso se inicia mediante a impugnação do sujeito passivo. Enquanto a fase oficiosa é de iniciativa da autoridade administrativa, o contencioso é de iniciativa do contribuinte”. (p. 194)

“A atividade de lançamento, que vai desde a verificação do fato gerador até a intimação para que o sujeito passivo pague determinada quantia, instaura o processo fiscal, embora não implique a instauração de contencioso fiscal. O contribuinte pode conformar-se com a exigência e pagar o que está sendo exigido. Não surge qualquer lide. (grifo nosso)” (p. 190).

Assim, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação privativa da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Nessa fase, o procedimento tem caráter inquisitorial. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, consequentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

É imperativo destacar que o interessado tomou ciência do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal lavrados por servidor competente, com o detalhamento de todo o procedimento fiscal, tendo o contribuinte apresentado a sua peça defensória como pode ser verificado no processo.

Então, comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do Lançamento.

Entendo correto o posicionamento adotado na decisão recorrida. Em primeiro lugar, como já mencionado anteriormente, a presunção de omissão de rendimentos impõe ao próprio contribuinte a responsabilidade de, após ser regularmente intimado, comprovar as origens dos depósitos questionados. Nesse sentido, é improcedente a afirmação de que seria dever do Auditor Fiscal prosseguir com maiores diligências no sentido de suprir eventuais deficiências probatórias do contribuinte.

Importante lembrar que o momento próprio para a contraposição do contribuinte às conclusões da autoridade fiscal é com apresentação da impugnação administrativa, oportunidade na qual poderá tecer todas as considerações que achar necessárias, além de produzir provas documentais que as sustentem. Para tanto, também é imprescindível que os fundamentos de fato e de direito que sustentam o lançamento tenham sido devidamente informados ao sujeito passivo.

Com isso, faz-se mister analisar: i) Se o recorrente foi regularmente intimado para justificar as origens dos depósitos; e ii) Se o relatório fiscal e os demais anexos do auto de infração informam corretamente os seus fundamentos fáticos e legais; e iii) Se foi oportunizada a elaboração de teses e produção de provas por meio da impugnação administrativa.

Tendo em vista os documentos relacionados às fls. 3-5, 240-273, 275-278, 345-348, 351, 352, 491-496, 598, 599 e 693-685, bem como a descrição de fls. 711-714 a respeito das diligências realizadas durante a ação fiscal, entendo que o contribuinte foi regularmente intimado para esclarecer as origens dos créditos destacados pela fiscalização.

Conforme destacado no relatório do presente voto, os anexos do Auto de Infração descrevem com riqueza de detalhes os fatos que ensejaram o lançamento, além dos dispositivos legais e infra legais observados pela fiscalização.

Por fim, como se verifica às fls. 742-876, o sujeito passivo foi plenamente capaz de formular argumentos e apresentar provas documentais. Inclusive, foram apresentados ainda mais elementos probatórios às fls. 880-964.

Assim, tendo o contribuinte amplas possibilidades de compreender as razões do lançamento, contestar as conclusões do Auditor Fiscal no momento apropriado e produzir as provas necessárias, não houve cerceamento de seu direito de defesa quanto a esses pontos.

No que diz respeito à análise das provas efetuada pela DRJ, destacam-se os seguintes trechos:

Importa salientar que diante da falta de nexo de causalidade entre os elementos de prova apresentados pelo contribuinte e os depósitos nas contas bancárias, seria impossível o Fisco inferir pela comprovação da origem dos depósitos sem a utilização de cálculos matemáticos como média, entre outros. Ainda mais diante das somas e subtrações das despesas apresentadas pelo fiscalizado, pois em nenhum momento o autuado apontou um comprovante que por si só tenha provado a origem de sequer um depósito.

[...]

É de se frisar que não é o Fisco quem precisa provar que os depósitos não tinham relação com a atividade profissional do autuado, mas sim o próprio impugnante é quem necessita demonstrar por meio de documentação hábil a procedência e também a natureza de cada depósito bancário, por meio de elementos de prova materiais que possuam datas e valores coincidentes.

[...]

Analizando-se a documentação contida nos autos, conclui-se que de fato, para os depósitos bancários de origem não comprovada, o contribuinte não logrou vincular a cada depósito a suposta prova de sua origem, se limitando a aduzir que as diversas planilhas contendo somas e subtrações comprovariam a origem dos créditos.

Novamente é necessário ratificar que compete ao contribuinte não só indicar cada depósito que pretende justificar como também precisa relacionar a prova material que comprovaria o crédito específico, o que não foi providenciado pelo interessado.

Não obstante o que foi relatado acima, percebe-se que a fiscalização até procurou determinar alguma relação entre os dados apontados pelo impugnante e alguns depósitos, tendo originado a autuação de omissão de rendimentos do trabalho não assalariado recebido de pessoas físicas, como será visto mais adiante.

Observa-se outrossim que o contribuinte anexou novos elementos de prova junto com a sua impugnação, como por exemplo os anexos II e V (fls. 842 a 862 e 866 a 876) citados na peça de defesa. Porém, o próprio autuado afirma que se tratam de comprovantes por amostragem. Entretanto, como já esclarecido anteriormente, a comprovação da origem dos depósitos não podem ser feitas por amostragem e nem por meio de contas de chegada que não possuam os elementos de prova materiais correspondentes e individualizados.

[...]

Ressalte-se que a mera apresentação de planilhas (anexo I e IV), como as acostadas ao processo, às fls. 782 a 841, 864 e 865, sem que seja apontada a prova material que corresponda ao determinado depósito que se pretende comprovar, não servem para justificar a origem de nenhum depósito bancário.

O referido anexo III (fl. 863) exibido pelo sujeito passivo, não teve êxito em vincular os dados lá apontados aos depósitos a serem justificados, pois repasse a terceiros não prova a origem de crédito em conta bancária, também não foi possível concluir quais depósitos se tratariam de fato de supostos reembolsos de aluguéis garantidos e nem

identificou quais provas materiais comprovariam os créditos de origem não comprovada da conta mantida no Banco do Brasil.

[...]

Cabe novamente ressaltar que a única forma legal para que seja considerada provada a origem de um determinado depósito é que haja a necessária comprovação de onde ele derivou bem como a sua característica, por meio de elementos de prova materiais que possuam datas e valores coincidentes, o que infelizmente não foi conseguido pelo interessado.

Percebe-se que a Autoridade Julgadora se debruçou sobre os documentos apresentados pelo impugnante, tendo concluído que estes não atendiam aos requisitos necessários para elidir a presunção de omissão de rendimentos instituída pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, especialmente porque: i) Para diversos dos períodos e contas bancárias fiscalizadas, o impugnante limitou-se a totalizar os valores recebidos em cada competência e alegar que seriam decorrentes de sua atividade profissional de corretagem; ii) Algumas planilhas fornecidas com a impugnação simplesmente não permitiam a correta identificação de valores recebidos pelo contribuinte (como foi posteriormente admitido no seu próprio recurso voluntário); iii) O sujeito passivo deixou de relacionar a cada um dos depósitos a documentação que demonstraria a origem dos valores, dever este que integra o seu ônus probatório.

Entendo, portanto, que não houve nulidade ou cerceamento de defesa no que tange à alegada ausência de exame do conjunto probatório. O inconformismo para com as conclusões da DRJ não equivale a prejuízo da defesa, tratando-se de matéria de mérito a ser analisada adiante.

5. Da origem dos depósitos questionados pela fiscalização

Entende o recorrente que foram demonstradas nos autos as origens de todos os depósitos questionados pela fiscalização, uma vez que são decorrentes de sua atividade de corretagem. Os valores provenientes dos inquilinos seriam depositados em suas contas bancárias e, após, seriam repassados aos proprietários dos imóveis e ao Fisco Municipal (na parte referente ao IPTU), cabendo ao contribuinte apenas uma pequena parcela decorrente da taxa de administração por ele cobrada.

Afirma que os valores na conta HSBC 34-77 eram fornecidos pelos inquilinos no escritório da Imobiliária Rio Branco, sendo posteriormente agrupados em lotes e depositados quase diariamente pelo próprio sujeito passivo. Quanto à conta HSBC 11312-6, relata que todos os créditos destacados são decorrentes de cobranças bancárias através de boletos, também relacionadas ao pagamento de aluguéis.

Assevera que devem ser acatadas as justificativas em relação a todos os créditos os créditos tendo em vista que a fiscalização reconheceu a sua atividade de corretagem e que alguns dos depósitos são decorrentes do pagamento de aluguéis, além da baixa oscilação da movimentação bancária durante o período fiscalizado.

De início, cumpre apontar que esses últimos argumentos já foram devidamente enfrentados no item 2 deste voto. Por brevidade, indico apenas que não são suficientes para elidir a presunção de omissão de rendimentos no caso em tela.

Quanto aos montantes depositados na conta HSBC 34-77 que não tiveram suas origens acatadas pela fiscalização, foram descritos pelo contribuinte na planilha de fls. 782-841 de forma a destacar o nome dos inquilinos remetentes, o imóvel por eles ocupado e a discriminação das parcelas que compõe o total por eles pago. Na lógica do contribuinte, lhe caberiam apenas os valores resultantes da aplicação da taxa de administração sobre os montantes das parcelas da coluna “VL.ALUGUEL”, sendo que todo o restante pertence a terceiros e meramente circulou por sua conta bancária.

Ocorre que, em relação à maior parte dos itens, a planilha deixa de indicar a data em que referidos valores teriam sido pagos pelos inquilinos. De outro lado, nenhuma das linhas possui indicação de qual a documentação específica que comprovaria a origem dos créditos nelas identificados.

Esses dois dados seriam de extrema importância para o caso. Isso porque é a partir do confronto dos dados da planilha (especialmente datas e valores) com as informações constantes de outros meios de prova (recibos ou outros comprovantes do repasse de recursos por parte dos inquilinos, por exemplo) que seria possível verificar a consistência dos fundamentos levantados no recurso.

Reitera-se aqui que faz parte do ônus probatório do contribuinte estabelecer a relação entre suas alegações e os documentos que as suportam, o que deixou de fazer satisfatoriamente. Nesse sentido, mesmo sendo admitidos todos os numerosos documentos apresentados apenas em sede de recurso voluntário, os quais somam mais de três mil páginas, restam prejudicadas as alegações do contribuinte, porquanto não se desincumbiu de seu ônus probatório a contento.

Com isso, entendo que não restaram comprovadas as origens dos depósitos efetuados nessa conta bancária, nos moldes do Relatório Fiscal e da decisão da DRJ.

Com relação aos valores depositados na conta HSBC 11312-6, foram descritos pelo contribuinte na planilha de fls. 842-862, de forma muito semelhante à planilha dos depósitos da conta HSBC 34-77. Outrossim, foi admitida a correção promovida pela planilha de fls. 1062-1087.

Novamente, nenhuma das linhas de ambas as planilhas contém indicativos de quais documentos se prestariam a comprovar as alegadas origens dos depósitos. Convêm igualmente apontar que os documentos de fls. 882-964, que se tratam do histórico de depósitos por meio de cobranças bancárias na referida conta, também não possibilitam a necessária identificação dos créditos com seus remetentes e a natureza das operações em questão.

Convêm apontar que a nova planilha também não relaciona a data exata do recebimento dos valores pelos locatários, limitando-se à indicação do mês e ano em que foram repassados, bem como da data em que foram reunidos todos os valores do período com depósito na conta do recorrente.

Entendo que o contribuinte deixou de se desincumbrir satisfatoriamente de seu ônus probatório quanto aos valores depositados na conta em questão. Assim, concordo com as afirmações da DRJ e deixo de acolher os argumentos do recorrente neste ponto.

6. Da taxa de administração de 8% a ser aplicada sobre os valores de origem comprovada

Assevera o recorrente que, nos casos em que a fiscalização acolheu as justificativas quanto às origens dos créditos questionados, a composição da base de cálculo deve ser realizada com a aplicação da taxa de administração de 8% sobre o valor correspondente apenas ao montante dos aluguéis, sendo excluídas outras parcelas que não pertencem ao contribuinte (como aquelas correspondentes ao IPTU, por exemplo).

Sobre o ponto em questão, assim se manifestou a DRJ:

Vale repisar que para um depósito ser considerado como de origem comprovada, necessariamente precisa possuir a sua procedência e a natureza comprovadas.

Então, não caberia se cogitar em percentuais sobre os depósitos e nem sequer em valores de média, desvio médio e moda, mas se de fato os documentos apresentados pelo contribuinte possuíssem ou não valores e datas coincidentes com os depósitos bancários.

Todavia, a fiscalização procurou de alguma forma encontrar fundamentos que pudessem indicar, ao menos em parte, que os depósitos tinham origem na atividade profissional de corretagem. Com isso, a autoridade autuante se utilizou de planilhas e documentos apresentados pelo próprio contribuinte, aplicando regras matemáticas - média, desvio médio e moda – com o fito de entender como justificados parte dos depósitos bancários como sendo da atividade profissional do autuado.

Dessa forma, caso fosse desconsiderado o cálculo aplicado pelo Fisco, como requer o impugnante em sua peça de defesa, os depósitos se tornariam de origem não comprovada, prejudicando o sujeito passivo, pois é de sua exclusiva responsabilidade comprová-los.

Trazendo para o cenário aqui exposto, caso não fosse possível manter a autuação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, no percentual em que a fiscalização demonstrou, no mínimo caberia ser mantida a tributação com base no próprio percentual dos créditos em conta, ou seja, cem por cento, uma vez que os depósitos bancários estariam sem a devida comprovação de suas origens.

Além disso, o impugnante discordando do cálculo apurado, caberia ao mesmo ter juntado ao processo o seu livro caixa com os respectivos documentos de despesas com o objetivo de comprovar a efetiva parcela do depósito que lhe caberia a título de comissão, o que não o fez durante o procedimento fiscal e nem tampouco nesta fase do procedimento contencioso.

Por conseguinte, é preciso sancionar a omissão de rendimentos constatada pela fiscalização, nos termos do resultado obtido no procedimento fiscal.

Entendo correto o posicionamento adotado. Veja-se que o contribuinte não relacionou cada um dos depósitos em questão com comprovantes de pagamento de despesas relativas aos imóveis, ou mesmo de recolhimentos de IPTU correspondentes. Novamente, mesmo que admitidos os diversos documentos apresentados apenas em sede de recurso voluntário, não houve a identificação de quais deles estariam relacionados a cada um dos depósitos - ou mesmo a cada um dos valores a serem descontados conforme as alegações do contribuinte.

Sendo assim, não se desincumbiu de seu ônus probatório e, portanto, cabe a manutenção da decisão recorrida nesse ponto.

7. Das multas aplicadas

Entende o contribuinte que descabe a aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada (referente ao não recolhimento dos valores devidos a título de carnê leão dentro do prazo legal).

O recorrente foi autuado no ano-calendário 2009. Nota-se que, após amplo debate perante esse Conselho, o tema questionado 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%).

Como se verifica dos autos, a multa isolada foi aplicada posteriormente à nova sistemática legislativa, sendo assim possível a incidência da multa de ofício concomitante, 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 transscrito:

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.

Por essas razões, afasto os argumentos do contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, admitir os documentos apresentados em sede recursal, indeferir o pedido de perícia, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0810500.2012.00117, nos termos da decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle