



<b>Processo nº</b>	18471.002034/2007-32
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-010.656 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de dezembro de 2022
<b>Recorrente</b>	RIKKERDT HUIJSKES
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002, 2003

**IRPF. DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.**

Nos rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, que se verifica em 31 de dezembro do ano-calendário analisado.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO EXTERIOR. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. ART. 42, L. 9.630/96. STF. CONSTITUCIONALIDADE.**

Configuram omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Constitucionalidade do art. 42, da Lei nº 9.630/96, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no Tema nº 842, da Repercussão Geral.

**IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação exclusiva é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

**IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Reputa-se válido o lançamento relativo à omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegações, desacompanhadas de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

**CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA E MULTA DO CARNÊ-LEÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N° 147 DO CARF.**

Relativamente aos fatos geradores até o ano-calendário 2006, é inviável a imposição de multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado, dada a ausência de previsão legal,

o que configuraria dupla penalidade pela mesma infração, nos termos da Súmula nº 147, do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renato Adolfo Tonelli Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF relativo aos anos-calendário de 2002 e 2003, efetuado por meio do Auto de Infração lavrado em 10/12/2007 (fls. 139/150), em face do contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 639.016,74, sendo R\$ 242.373,48 de imposto; R\$ 154.836,43 de juros de mora calculados até 30/11/2007; R\$ 181.780,10 de multa proporcional calculada sobre o principal; e R\$ 60.026,73 de multa exigida isoladamente.

Foram apuradas as seguintes infrações: 1) omissão de rendimentos recebidos do exterior; 2) acréscimo patrimonial a descoberto; 3) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais; 4) multa de ofício e multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão e pela omissão de rendimentos.

Em impugnação (fls. 181/188), o contribuinte alega a decadência, a ausência de rendimentos auferidos no exterior, de ganho de capital a ser apurado, a não ocorrência de variação patrimonial a descoberto, assim como a impossibilidade de cumulação da multa isolada de 75% com a de 50% por omissão de recolhimento via carnê-leão.

A DRJ/RJ2 julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 16-54.776 (fls. 219/231), assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. FATO GERADOR COMPLEXO.

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda devido no Ajuste Anual deve tomar como data para o seu aperfeiçoamento o último dia do ano, não sendo válido o raciocínio de que a contagem do prazo decadencial deve ser feita de forma parcelada, em relação a cada mês, à medida que as receitas vão sendo apuradas.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS NO EXTERIOR.**

Consideram-se tributáveis os rendimentos recebidos no exterior para os quais o Contribuinte não apresente prova da origem e da natureza.

**VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Sujeita-se à tributação do Imposto de Renda a quantia correspondente a acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos auferidos pelo contribuinte.

**ARGUMENTOS DESPROVIDOS DE PROVAS.**

Deve a impugnação estar instruída com os documentos em que se fundamentar, não podendo a Receita Federal do Brasil, sem prova hábil e idônea em contrário, desconsiderar informações prestadas pelo Banco Central do Brasil.

**MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.**

É cabível o lançamento da multa isolada sobre carne leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, visto se tratarem de infrações distintas.

**GANHO DE CAPITAL. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.**

Comprovada a ocorrência do ganho de capital em mês distinto do apurado no Auto de Infração, deve ser cancelado o respectivo crédito tributário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Cientificado do Acórdão em 29/02/12 (Aviso de Recebimento - AR, fl. 223), o recorrente apresentou recurso voluntário em 21/03/12 (fls. 241/247), no qual, à exceção do capítulo sobre o ganho de capital, julgado procedente pela DRJ, reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, em relação aos demais temas.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior, Relator.

**ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário foi oferecido dentro do prazo legal, devendo ser conhecido.

**MÉRITO****DECADÊNCIA**

A alegação de decadência deve ser afastada.

Para os rendimentos sujeitos ao ajuste anual os arts. 7º e 13, parágrafo único, da Lei nº 9.250/95, dispõem que:

“Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-

calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.”

“Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, saldo do imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.”

Tais dispositivos legais conferem ao imposto sobre a renda os contornos de um lançamento por homologação, aplicando-se então, para se apurar a decadência, o comando do art. 150, §4º, do CTN, no caso de haver retenção ou recolhimento antecipado, e do art. 173, I, do CTN, em não havendo:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Ao contrário do que defende o recorrente, o fato gerador do imposto de renda não ocorre mensalmente, mas unicamente no dia 31/12 do exercício, mesmo nos casos que envolvam depósitos bancários sem origem comprovada (Súmula nº 38, CARF), sem que eventuais antecipações do tributo o à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos tenham o condão de modificar esse marco temporal.

Sobre o tema, conferir as lições de Luís Eduardo Schoueri:

“Com efeito, se o fato gerador dará nascimento à obrigação tributária, inexiste fato gerador se algum dos fatos que compõem o conjunto de fatos ainda não se tiver concretizado. Inexiste, neste sentido, “fato gerador pendente”. O fato gerador, ainda que composto por uma série de fatos, será um único fato jurídico (conjunto de fatos), deste modo tomado em sua integralidade.” (SCHOUERI, Luiz Eduardo. “Fato gerador da obrigação tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo coord. *Direito Tributário, Volume I: Homenagem a Alcides Jorge Costa*, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 146).

No presente caso, o fato gerador mais remoto ocorreu em 31/12/02. Considerando a regra de contagem mais benéfica ao contribuinte, ou seja, a contagem dos cinco anos partir da data do fato gerador, a fiscalização teria até a data de 31/12/07 para efetuar o lançamento.

Como a ciência do sujeito passivo ocorreu em 11/12/07 (fl. 178), não há que se falar em decadência.

### OMISSÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DEPÓSITOS SEM ORIGEM COMPROVADA

O Recorrente se insurge contra a presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, feitos a partir do exterior em seu favor.

A despeito de o auto de infração nem o termo de verificação fiscal expressamente indicarem esse nome, materialmente essa foi a infração apontada na origem.

Inicialmente, cabe ressaltar, a despeito da matéria, que o legislador federal estabeleceu a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, caracterizada em virtude da existência de depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a sua origem, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, senão vejamos o que determina a Lei nº 9.430/96:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, referida regra presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, portanto, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

Nesse sentido, o STF reconheceu a constitucionalidade do dispositivo em questão, no Tema nº 842, da repercussão geral:

**“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 intimado, 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 omissão. 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 Min. MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2021, DJe-091 divulg. 12/05/2021 public. 13/05/2021) (destacou-se).

No caso concreto, o contribuinte alega que o valor da transferência de R\$ 33.218,38 e R\$ 342.090,12, ocorridas em 04/12/02 e 09/12/02, decorreu de recursos mantidos em conta-corrente no exterior, com origem na venda de um imóvel na Holanda; em relação aos depósitos efetuados entre 11/02/03 e 18/09/03, eles seriam originados de remuneração de prestação de serviços no exterior, como consultor.

A questão foi bem delimitada e decidida pela DRJ, razão pela qual se transcreve o respectivo trecho (fl. 225/226):

“Foram verificadas pela Fiscalização as ocorrências de recebimentos de rendimentos do exterior pelo Contribuinte, sendo eles: R\$ 342.090,12 em 09/12/2002, através do Banco ABN AMRO Real S/A; e R\$ 33.218,38, R\$ 8.621,28, R\$ 5.060,66, R\$ 24.714,91, R\$ 8.555,69, R\$ 11.885,62, R\$ 4.930,35 e R\$ 8.230,65 em 04/12/2002, 11/02/2003, 31/03/2003, 26/06/2003, 17/07/2003, 01/08/2003, 10/09/2003 e 18/09/2003, respectivamente, através do Banco do Brasil S/A.

No intuito de comprovar sua alegação de que o total recebido em dezembro de 2002, de R\$ 375.308,50, correspondia a uma disponibilidade financeira que possuía em decorrência da venda de um imóvel na Holanda, o Contribuinte apresenta as cópias da escritura referentes à venda do imóvel e respectiva tradução para a língua portuguesa.

Os documentos apresentados se prestam a demonstrar, tão somente, que em 13/06/2000 foi realizada a venda do imóvel pelo Contribuinte ao valor de 600.000,00 Florins. Com base em tais documentos, em razão do valor da venda e da distância entre as datas da venda (13/06/2000) e dos recebimentos dos valores no Brasil (09/12/2002 e 04/12/2002), não é possível se estabelecer uma vinculação inequívoca entre a venda do imóvel e o recebimento dos valores provenientes do exterior pelo Contribuinte. Não há nos documentos apresentados qualquer prova de que as transferências realizadas eram originárias de recursos do próprio Impugnante, como este alega serem.

Vale ressaltar que o montante de R\$ 375.308,50 é composto por duas transferências de valores realizadas cujas liquidações, conforme as Ordens de Pagamento do Exterior (SISBB - Sistema de Informações do Banco do Brasil) de fls. 29/30, ocorreram no dia 04/12/2002. Nestes documentos, emitidos pelo Banco do Brasil S/A, consta como remetente da moeda estrangeira "JOSEF/STARY" e como beneficiário o Sr. Rikkerdt Huijskes (Impugnante).

Da mesma forma, em relação às transferências realizadas cujas liquidações ocorreram no período de 11/02/2003 a 18/09/2003, o Contribuinte não logrou êxito em comprovar que os recursos eram provenientes de disponibilidades que possuía em razão da prestação de serviços de consultoria à empresa Tatra Investments Ltd no período de 24/05/1996 a 24/08/2001.

A cópia da declaração em língua portuguesa firmada pela empresa Whitmill Trust Company Limited em 19/07/2007, anexada à fl. 113 e novamente à fl. 172, teve como propósito afirmar que o Sr. Rikkerdt Huijskes auferiu aproximadamente 350.000,00 Euros durante o período de 24/05/1996 a 24/08/2001 e que estes valores foram utilizados para aquisição de ações na Companhia Beate Uhse. Afirma tal declaração, ainda, que a partir de 19/09/2002 foi organizada a venda das ações para que os rendimentos fossem enviados ao Contribuinte para uso em suas atividades comerciais no Brasil.

Cumpre-se salientar que não constam nos autos quaisquer documentos a partir dos quais se possam verificar a autenticidade da declaração apresentada, no entanto, ainda que houvesse comprovada a autenticidade, com base na citada

declaração não é possível estabelecer qualquer tipo de conexão entre as supostas vendas de ações da Companhia Beate Uhse e as transferências de recursos, cujas liquidações, conforme Ordens de Pagamento do Exterior de fls. 31/38, ocorreram no período de 11/02/2003 a 18/09/2003. Frise-se *que* nestas ordens de pagamento emitidas pelo Banco do Brasil S/A, cujo beneficiário é o Contribuinte, constam como remetentes de moeda estrangeira os nomes "HORST/REINHARDT", "IRINA/KABANTSOVA", "FILIP GERRIT WILLEM/WAGTER", "JOSEF/STARY", "JAN/ZUSKA" e "JANA/STARA".

Em outras palavras, não declarou os valores mantidos no exterior em suas DIRPF e não trouxe outros elementos para comprovar o alegado, a exemplo dos dados da conta mantida no exterior, da evolução do respectivo saldo a partir da venda do imóvel realizada no ano 2000 *etc.*

Também não há elementos que indiquem a efetiva prestação dos alegados serviços de consultoria durante o ano de 2003, como faturas, e-mails ou documentos que atestassem a sua ocorrência, a justificar as diferentes transferências feitas por terceiros em seu favor.

Sem essas informações não é possível concluir que as disponibilidades transferidas referiam-se a valores prévios de sua propriedade ou que decorreram da prestação de serviços no exterior.

O ônus da prova de discriminar e comprovar a origem dos depósitos é do recorrente.

Com efeito, não basta a alegação genérica de que os valores depositados em suas contas estariam comprovados, eis que os argumentos devem estar acompanhados de provas, não bastando a apresentação de diversos documentos sem correlacioná-los com os fatos que se pretende provar e com as conclusões a que se pretende chegar.

Nesse sentido, conferir acórdão desta Turma:

“Processo n.º 11080.725188/2010-56

Recurso Voluntário

Acórdão n.º 2401-009.135 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

Sessão de 02 de fevereiro de 2021

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)  
Exercício: 2007

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO.  
PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante

documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.”

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, já que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei n.º 9.430/96.

### VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

A Lei n.º 7.713/88, que estabeleceu a tributação pelo regime de caixa, em seus artigos 1º, 2º e 3º, “caput”, e §§ 1º e 4º, dispõe que:

“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 e 14 desta Lei.

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

(...)

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

Ao tratar sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e de sua base de cálculo, os arts. 43 e 44, do Código Tributário Nacional rezam que:

“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.**

Art. 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.” (destacou-se)

Vale reproduzir, outrossim, o inciso XIII, do art. 55, do Regulamento do Imposto de Renda consubstanciado no Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999 (vigente a época dos fatos geradores):

“Art. 55. São também tributáveis (Lei in” 4.506, de 1964, art. 26, Lei .nº 7. 713, de 1988, art. 3”, § 42 e Lei n.º 9.430, de 1996, arts 24, § 22 inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

**XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;”** (destacou-se)

Pela análise dos supracitados dispositivos legais, conclui-se que o pressuposto para a ocorrência do fato gerador é o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, consubstanciado na aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda.

Neste tipo de autuação é feita uma análise do fluxo financeiro do sujeito passivo, no qual se busca conhecer todas as origens dos recursos (e sua natureza jurídico-tributária), que suportaram a aplicação deles nos gastos efetuados durante o exercício.

Pois bem.

O contribuinte alegou, com vistas à reforma do acórdão (fls. 244/245), que (i) a renda acumulada mensal deve ser transferida para o mês seguinte; (ii) o valor a ser considerado para fins de aquisição do imóvel é R\$ 281.000,00 e não R\$ 550.000,00; e (iii) o valor de R\$ 230.000,00 decorrente da prestação de serviços no exterior, deveria ser levado em consideração na análise da evolução patrimonial.

Em relação à pretensão de transferência do “saldo acumulado”, não houve comprovação documental no sentido de sustentar a alegação de que o valor do rendimento acumulado em julho/02 seria R\$ 35.000,00 e não R\$ 7.700,00.

Por sua vez, no que se refere ao valor do apartamento nº 1301, situado à Av. Atlântica nº 514, esquina com a Rua Aureliano Leal nº 07, na cidade do Rio de Janeiro/RJ, hão de prevalecer as informações constantes no “Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento” (fls. 130/132), no valor de R\$ 550.000,00.

O documento em questão é datado de 26/10/02 (fl. 132), anterior, portanto, às escrituras de Cessão de Direitos Hereditários (04/12/02 - fl. 48) e de Compra e Venda (29/08/03 - fl. 53), que atribuem ao bem o valor de R\$ 281.000,00 e estabelecem condições de pagamento.

Não há informação – ou mesmo documento – no sentido de ter ocorrido a retratação das partes no que se refere às informações constantes do “Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento” (fls. 130/132).

Além disso, inexistem documentos que comprovem a quitação do preço acordado nos moldes dos instrumentos públicos: (i) R\$ 230.000,00, através de nota promissória com vencimento em 06/12/02 (fl. 49); (ii) R\$ 50.000,00, no ato da escritura definitiva de compra e venda, ou seja, em 29/08/03 (fls. 49 e 54); e (iii) R\$ 1.000,00, a título de “sinal e princípio de pagamento” (fl. 50).

Noutros termos, o recorrente não apresentou cópia da cártula referente ao título de crédito e de comprovante do seu pagamento, além dos comprovantes de pagamento do sinal e do valor remanescente.

Sobre o tema, um ponto que merece destaque diz respeito ao destino da quantia de R\$ 25.000,00, declarada como recebida pelos vendedores em 26/10/02, nos termos da cláusula V:“a”, do recibo, a “título de sinal e princípio de pagamento” (fls. 130/132).

Não há nos instrumentos posteriores qualquer menção à quantia, seja a título de abatimento do preço ou mesmo como valor anteriormente pago, o que seria natural de se esperar, já que corresponde a quase 10% do preço do imóvel atribuído pelo recorrente.

Além disso, apesar de indicar que a diferença entre os valores apurados corresponde à estimativa de “*pagamento das custas, impostos, taxas e despesas do inventário, além de honorários advocatícios*” (fl. 185), não discriminou tais quantias e nem trouxe ao processo os comprovantes de que foram efetivamente pagas, em quais datas, por quem, e por qual valor.

Vale ressaltar que no curso da auditoria fiscal o recorrente, por intermédio de seu procurador, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, prestou o seguinte esclarecimento em relação à aquisição do imóvel (fl. 129):

*"O referido imóvel foi adquirido por R\$ 550.000,00 e que pelo fato do mesmo estar arrolado num inventário, constou da escritura pública o valor de R\$ 281.000,00 e a diferença no valor de R\$ 270.000,00 foi destinado para o pagamento de custas, taxas e despesas de inventário, honorários advocatícios, etc.*

*Na ocasião, a transação foi intermediada por um tradutor, agenciada pela Júlio Bogoricin, além da escritura lavrada em cartório, que após tomar conhecimento dos termos e desconhecendo a legislação acabei aceitando a transação nos termos sugeridos."*

Destaque-se que o esclarecimento acima transcrito foi prestado em 12/11/07 (fl. 129), posteriormente à lavratura da escritura de compra e venda (29/08/03), ficando, portanto, ratificadas as informações do "Recibo de Sinal e Princípio de Pagamento", no sentido de que o verdadeiro valor de aquisição do imóvel foi de R\$ 550.000,00 e não os R\$ 281.00,00 constantes nos instrumentos levados a registro.

A despeito da presunção de veracidade das informações constantes dos atos levados a registro público, os elementos constantes dos autos denotam que o negócio entabulado entre as partes assumiu feição e valores distintos, cuja diferença deve ser considerada para fins de variação patrimonial a descoberto, a atrair a tributação, como efetuado pela fiscalização.

Por fim, no que tange a considerar o montante recebido do exterior como origem para a variação patrimonial, a fiscalização levou esses valores em consideração, o que gerou os quadros e valores impugnados, conforme expressamente indicado no termo de verificação fiscal (fl. 160):

“Com base na documentação apresentada elaboramos quadro de análise da evolução patrimonial mensal (Fluxo Financeiro), apurando acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 2002 e 2003. Consideramos como recursos os rendimentos recebidos do exterior, para os quais o contribuinte apresentou documento de transferência através de bancos, encontrando acréscimo a descoberto, nos valores de R\$ 1.400,00, R\$ 9.000,00;

R\$ 36.000,00 e R\$ 356.102,70, nos meses de agosto, setembro, outubro e dezembro, respectivamente, ano-calendário de 2002 e R\$ 65.534,28, R\$ 198.252,67, nos meses de fevereiro e março, respectivamente, ano-calendário de 2003.

Na elaboração dos referidos quadros, consideramos 1/12 mês dos rendimentos declarados sob o título de recebidos de pessoas físicas, tendo em vista que o contribuinte não apresentou comprovantes, referentes aos meses em que ocorreram os fatos.”

Sobre o tema, conferir o seguinte acórdão desta Turma:

“Processo n.º 10932.720046/2011-42

Recurso Voluntário

Acórdão n.º 2401-009.140 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

Sessão de 02 de fevereiro de 2021

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

Exercício: 2007

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. NECESSIDADE DE PROVAR AS ORIGENS DOS RECURSOS.

A variação patrimonial não justificada através de provas inequívocas da existência de rendimentos (tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte), à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração está sujeita à tributação. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos que justifiquem o acréscimo patrimonial. IRPF.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.”

Assim, ante a ausência de provas capazes de alterar o entendimento do acórdão recorrido, nesse ponto, a decisão deve ser mantida.

#### CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA DO CARNÊ-LEÃO

Relativamente aos fatos geradores até o ano-calendário 2006, é inviável a imposição de multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado, relativamente a uma mesma grandeza econômica, dada a ausência de previsão legal, o que configuraria dupla penalidade pela mesma infração.

Somente com a edição da Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, que alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, passou-se 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 pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%):

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

(...)"

A matéria foi objeto da 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%)”

Considerando que o Auto de Infração efetivamente aplicou as diferentes multas sobre uma mesma grandeza econômica (fls. 172/173 e 175), mostra-se indevida a multa isolada aplicada em razão da falta de pagamento do carnê-leão no período objeto do presente lançamento.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR a prejudicial de decadência e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com vistas a afastar a incidência da multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Renato Adolfo Tonelli Junior