MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001298/2006-05

Processo nº	19515.001298/2006-05
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-005.364 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de agosto de 2019
Recorrente	MARIA DO SOCORRO NOBREGA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Em se tratando 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. Para os depósitos não comprovados, aplica-se a regra de tributação geral, que se dá na declaração de ajuste anual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA.

Comprovada a origem dos rendimentos como recebidos de pessoa física e não fazendo prova a contribuinte da natureza isenta dos rendimentos considerados como tributáveis, escorreito o procedimento adotado pela autoridade fiscal ao constituir o crédito tributário.

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão concomitantemente com a penalidade de oficio, quando a autuação se refere a anos-calendário anteriores a 2006, inclusive.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da DRJ Belém, que julgou o lançamento procedente em parte em parte.

O lançamento ocorreu em face de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/1996), omissão de rendimentos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos de pessoa física e multa isolada pela ausência de recolhimento do carnê-leão.

Impugnação às fls. 112/114, assim sintetizada pela decisão de primeira instância:

> Recebeu da Sudene, CNPJ 10.890.804/0001-67, rendimentos de aposentadoria no montante de R$ 13.022,38. A citada omissão de rendimentos (R$ 9.638,17) refere-se a rendimentos recebidos de pessoa jurídica CNPJ 00.489.828/0010-46, declarados em sua DIRPF Exercício 2002.
>
> Os valores depositados em suas contas correntes do Bradesco e Banespa (R$ 180.519,60) referem-se a lucros distribuídos aos sócios Luis Nóbrega Fernandes e José Eduardo N. Fernandes pela empresa Multilabor Empreendimentos e Participações e Produções Ltda, CNPJ 73.036.055/0001-25, para que a Impugnante custeasse os estudos daqueles. Luis Nóbrega Fernandes e José Eduardo N. Fernandes são filhos da autuada.
>
> Dos valores depositados no Citibank, R$ 98.000,00 é transferência do Banespa de valor depositado em conta da Impugnante, proveniente de outra conta, neste último banco, do Sr. Eduardo Nóbrega Fernandes, cuja maior parte já consta da declaração do exercício de 2000. R$ 20.000,00 é transferência da conta corrente da própria signatária no Banespa para sua conta no Citibank. E para os valores de pequena monta, somando R$ 8.580,00, não foi possível identificação, mas seguramente trata-se de saques de suas próprias contas.

O acórdão da DRJ afastou a omissão de rendimentos de pessoa jurídica.

O sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls.205/229), em face do Acórdão de fls.187/192, da qual foi cientificado em 11/11/2008 (fl.200), alegando, em síntese que:

- Ocorreu a decadência do direito de o Fisco lançar o crédito tributário do período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de setembro de 2001.

- Não pode ser tributado como omissão de rendimentos de pessoa física o valor de R$ 98.000,00, nem exigida multa isolada decorrente da ausência de carnê-leão, uma vez que o valor é proveniente de uma mera transferência bancária de seu filho, valor posteriormente transferido para uma conta no Citibank e utilizado para custeio de educação no exterior do próprio filho.

- Devem ser expurgados do lançamento todos os depósitos inferiores a R$ 12.000,00, cuja soma não ultrapassou R$ 80.000,00.

- Os valores depositados em suas contas correntes do Bradesco e Banespa (R$ 180.519,60) referem-se a lucros distribuídos aos sócios Luis Nóbrega Fernandes e José Eduardo N. Fernandes pela empresa Multilabor Empreendimentos e Participações e Produções Ltda, CNPJ 73.036.055/0001-25, para que a Impugnante custeasse os estudos daqueles. Luis Nóbrega Fernandes e José Eduardo N. Fernandes são filhos da autuada.

- O valor de R$ 20.000,00 é transferência da conta corrente da própria signatária no Banespa para sua conta no Citibank. E para os valores de pequena monta, somando R$ 8.580,00, não foi possível identificação, mas seguramente trata-se de saques de suas próprias contas.

É o relato do necessário.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Decadência

Não obstante a alegação de decadência seja uma inovação trazida no recurso, posto que não ventilada na peça impugnatória, abordaremos o tema por tratar-se de matéria de ordem púbica e que, a rigor, poderá ser declarada de ofício pelo julgador, que faço nos termos seguintes.

Decadência - momento da ocorrência do fato gerador

Deve ser rechaçada a afirmação defensiva de que o fato gerador é mensal. O § 4° do art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece que, em se tratando 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. Não há previsão legal para que os rendimentos considerados omitidos em face da não comprovação dos depósitos judiciais venham a ser tributados de forma diversa.

Destaque-se, também, que, nos termos do § 2° do art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, somente no caso de depósitos cujas origens foram comprovadas é que se aplicam as *normas de tributação específicas*; ou seja, para os depósitos não comprovados, aplica-se a regra de tributação geral, que se dá na declaração de ajuste anual. O IRPF tem fato gerador complexivo.

Assim, o fato gerador vertente ocorreu no último dia do ano-calendário, ou seja, 31/12/2002, tendo o contribuinte o prazo para apresentar sua Declaração de Ajuste Anual até 30/04/2003, não havendo que se falar em decadência.

Sem razão o recorrente nesse aspecto.

Do mérito

Da omissão de rendimentos de pessoa física

Alega a recorrente que não pode ser tributado como omissão de rendimentos de pessoa física o valor de R$ 98.000,00, porquanto foi depositado por seu filho para posterior remessa ao exterior.

Entendo que a alegação é frágil, na medida em que não se comprovou a natureza dos valores que transitaram na conta corrente da contribuinte. Não há como se traçar um liame entre os lucros e dividendos recebidos por seu filho na empresa Multilabor Empreendimentos e Participações e Produções Ltda e o valor creditado. Necessária seria a prova de uma vinculação do valor com a recorrente ou mesmo uma prova robusta de que a sua conta bancária foi usada por terceiros.

O argumento de que esse recurso seria posteriormente enviado ao exterior para custeio dos estudos do próprio depositante não me parece factível. Não há prova hábil e idônea nesse sentido. A meu ver, a única maneira de se alterar o lançamento seria a demonstração de que os valores recebidos da pessoa física são isentos e não tributáveis, tais como o recebimento de um empréstimo, a venda de um imóvel, a venda de um carro, dentre inúmeros outros exemplos.

Não tendo a recorrente produzido prova em contrário, escorreito o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Da multa isolada - não recolhimento do carnê-leão

Em relação à concomitância da multa de ofício e da multa isolada pela falta de antecipação do tributo em carnê-leão, essa Turma de julgamento já teve a oportunidade de se debruçar acerca do tema através de voto da lavra do ilustre Conselheiro Carlos Alberto do

Amaral Azeredo, a quem peço vênia para utilizá-lo como minha razão de decidir, nos termos seguintes:

(Acórdão nº 2201-003.931, sessão de 14 de setembro de 2017)

É certo que, nos termos do art. 08 da lei 7.713/88, fica obrigado ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o contribuinte que receber rendimentos tributáveis de outra pessoa física. Tal recolhimento se dá a título de antecipação do devido no exercício.

Assim dispõe a Lei 9.430/96

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n° 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei n° 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)

de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)

na forma do art. 8° da Lei n o 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; (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)

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

(Redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007)"

Portanto, resta evidente que a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício está sujeita ao percentual de multa vinculada de 75%.

Já a falta de recolhimento do valor mensal da antecipação a que está sujeita a pessoa física nos termos do art. 8° da Lei7.713/88, sujeita-se à multa exigida isoladamente no percentual de 50%.

Frise-se, ainda que não tenha sido apurada imposto a pagar na declaração de ajuste.

Embora seja incomum, é possível que o valor a pagar no ajuste anual seja exatamente o mesmo que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão, mas tal identidade estaria limitada aos números e não à base de incidência, pois a multa de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício. Já a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento da antecipação devida quando se recebe rendimentos de pessoas físicas ou de fontes do exterior.

Portanto, entendo que, ao contrário do que alega o contribuinte, não há dupla penalização sobre a mesma base de incidência. O que identifico são suas penalidades distintas.

O que se tem, no caso do carnê-leão, é uma obrigação de antecipar o tributo de modo a prover recursos para manter o funcionamento da máquina estatal.

Naturalmente, no ajuste anual, pode-se chegar à conclusão de que tais recolhimentos nem seriam necessários, importando em restituição total ou parcial do que foi recolhido durante o período, mas resta explícito que o legislador não se preocupou com o que ocorrerá no ajuste, ao afirmar que a penalidade isolada é devida ainda que não seja apurado imposto a pagar no final do exercício.

Há quem defenda a inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão de forma cumulativa com a multa de ofício, seja por acarretar *bis in idem*, seja por considerar a lógica da consumação penal, pela qual a infração mais grave abrange a menos grave que lhe seja preparatória ou subjacente. Para estes, tal multa isolada somente seria possível se aplicada no curso do ano calendário, antes de findo o exercício.

Não obstante, não me filio a tal entendimento, em particular por entender o texto legal que prevê a multa isolada, ao estabelecer que esta seria devida mesmo se não fosse apurado imposto a pagar na declaração, já denota que o momento de seu lançamento pode sim ocorrer após o término do período de apuração.

Acatar a compreensão de que tal exigência somente seria possível no curso do ano calendário seria, na prática, extirpar todo a força normativa do texto legal, já que, como regra, não há procedimento fiscal instaurado no curso do ano-calendário a que se refere. Ademais, se assim entendêssemos, estaríamos colocando em risco o interesse público que motivou a elaboração da norma, pois poderíamos chegar ao extremo de não fiscalizar dentro do ano e todos pararem de efetuar os recolhimentos mensais a título de antecipação, já que os resultados seriam exatamente os mesmos.

Contudo, a despeito dos argumentos acima expostos, que guardam relação com a legislação atualmente em vigor e que serviu lastro para redução da penalidade no julgamento de 1ª instância, o fato é que o caso sobre o qual estamos debruçados remonta aos anos de 2001 e 2002, sendo, portanto, necessário rememorar os preceitos então vigentes da mesma lei 9.430/96, os quais foram utilizados na fundamentação da exigência de fl. 12.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

- cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1°As multas de que trata este artigo serão exigidas: (...)

- isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8° da Lei n°

7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Como se vê, a matéria sofreu profunda alteração em 2007, em particular com a edição da MP 351/2007 e da Lei 11.488/2007. No texto anterior, não havia duas penalidades. Apenas uma.

Portanto, à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, 2003, a concomitância das penalidades isoladas e de ofício não encontrava lastro no texto então

> vigente do art. 44 da lei 9430/96, em razão de sua clara previsão de que as multas previstas no artigo seriam exigidas, no caso de não recolhimento do carnê-leão, isoladamente.
>
> Assim, temos as seguintes situações:
>
> no caso de lançamento exclusivamente de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, independentemente do período a que se refere, deve-se aplicar a penalidade nova (50%), em homenagem à retroatividade benigna de que trata alínea "c", inciso II do art. 106 da lei 5172/66 (CTN);
>
> no caso de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do carnê- leão concomitantemente com a exigência de ofício incidente sobre a diferença apurada de IRPF, deve-se excluir a penalidade isolada se o lançamento se refere a períodos de apuração até 2006, mantendo-se a exigência de ofício. Caso se refiram a períodos de apuração de 2007 e posteriores, é devida a manutenção concomitante das penalidades isoladas e de ofício.

Nesse tocante, merece provimento o recurso da contribuinte para excluir do lançamento a multa isolada.

Da omissão de rendimentos

De início, deve ser esclarecido que os depósitos bancários inferiores a R$ 12.000,00 não podem ser excluídos da base de cálculo, posto que a soma dos mesmos é superior ao montante de R$ 80.000,00.

Em relação à matéria de fundo, faz-se necessário esclarecer que o que se tributa, no presente processo, não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o dever/poder de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão somente a inquestionável observância do diploma legal.

Em que pese o esforço argumentativo do recorrente para afastar a presunção de omissão de rendimentos estabelecida pelo art. 42 da Lei n° 9.430/1996, a alegação tem que ser comprovada de maneira individualizada, o que não ocorreu no presente caso.

A mera alegativa de que sua conta foi utilizada como instrumento de envio de dinheiro para o exterior e que os valores que transitaram são provenientes de lucros e dividendos recebidos da empresa, cujos sócios são seus filhos, bem como a juntada de depoimento tomado em Inquérito Policial, que justamente apurava indício de evasão de divisas, dada a representatividade dos valores enviados para o exterior, cópias de folhas de livros contábeis da empresa de seus filhos, bem como declaração de seu ex-cônjuge informando o depósito de

recursos em sua conta bancária para custeio de seus filhos no exterior, não pode ser tida como prova hábil e idônea não se prestam para afastar a presunção legal.

Assim como dito por ocasião da análise da omissão de rendimentos de pessoa física, a única maneira de se alterar o lançamento, também para a omissão vertente, seria a demonstração de que os valores que transitaram pela conta bancária são isentos ou não tributáveis, tais como o recebimento de um empréstimo, a venda de um imóvel ou de um carro, dentre inúmeros outros exemplos, ou se já foram oferecidos à tributação.

No que pertine a alegativa da recorrente de que foi considerado na base de cálculo o valor de R$ 20.000,00, o qual foi transferido entre contas de sua mesma titularidade, não há como fazer a vinculação pretendida, uma vez que de acordo com o extrato de fl.74, consta um DOC recebido em 20/08/2001, enquanto que o extrato de fl.21 aponta a data de um débito não identificado no valor questionado, mas datado de 16/08/2001. Portanto, sem razão a recorrente.

Os valores tributados são os que carecem de comprovação e que, nos termos do artigo 42, da Lei 9.430/96, presumem-se como omissão de rendimentos:

> 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.
>
> § 1° O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.
>
> § 2° 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.
>
> § 3° 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$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 80.000,00 (oitenta mil reais).
>
> § 4° 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.

Como já mencionado, de acordo com disposto no art. 42 da Lei n° 9.430/96, é necessário comprovar individualizadamente a origem dos recursos, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos ou não tributáveis. Cabe à recorrente comprovar a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária, não sendo suficiente alegações e indícios de prova sem correspondência com os valores lançados.

Destarte, a tese da recorrente não merece prosperar. A presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei n° 9.430/96 só poderá ser afastada através de documentos hábeis e idôneos, não bastando a mera alegação ou apresentação de documentos, que não se prestam para comprovar a origem dos valores depositados na conta corrente do sujeito passivo.

Assim, em razão da ausência de comprovação das origens dos valores que transitaram na conta do sujeito passivo, a decisão recorrida não merece reforma quanto a este aspecto.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe parcial provimento, excluindo a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra