Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.003494/2009-57

Processo nº	10380.003494/2009-57
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-008.799 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de maio de 2021
Recorrente	TARCISIO MONTAGNA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2004

IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS POR ESTRANGEIRO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO NO BRASIL. HABITAÇÃO PERMANENTE. RESIDENTE FISCAL.
O fato da pessoa física, mesmo com visto temporário, possuir vínculo empregatício com empresa no Brasil, demonstra a sua intenção de permanecer no país, ou seja, de que este é o local de sua habitação permanente. Portanto, deve ser considerado residente fiscal no Brasil.

DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. DISPENSA DE COMPROVAR O CONSUMO. MATÉRIA SUMULADA.
Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1° de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. Não comprovada a origem dos depósitos em conta corrente bancária, deve ser mantido o lançamento tributário. De acordo com a Súmula CARF nº 26, a presunção estabelecida pelo citado dispositivo legal dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NEXO DE CAUSALIDADE. RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS. SUJEITO PASSIVO É O TITULAR DA CONTA BANCÁRIA. MATÉRIA SUMULADA.
O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.
A comprovação da origem dos recursos depositados na conta bancária de titularidade do contribuinte deve ser feita de forma individualizada, apontando a correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, e de forma a atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e/ou dispêndios que alega ser de terceiros.
Não comprovado o uso da conta por terceiros, o lançamento em razão da omissão de receita deve ser lavrado em desfavor do titular da conta bancária, nos termos da Súmula nº 32 do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 285/296, interposto contra decisão da DRJ em Fortaleza/CE de fls. 255/277, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 03/08, lavrado em 10/03/2009, relativo ao ano-calendário de 2004, com ciência do RECORRENTE em 23/03/2009, conforme AR de fl. 241.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários sem origem comprovada, no valor total de R$ 592.038,88, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 09/14, paralelamente à investigação quanto aos extratos bancários, a autoridade lançadora esclareceu em princípio que buscou investigar a condição de residente fiscal do contribuinte. Na ocasião, entendeu que o RECORRENTE não comprovou sua condição de não residente no Brasil, nos termos do art. 3º, §1º, da IN SRF nº 208/2002.

Assim, o RECORRENTE foi intimado e reintimado a apresentar os extratos bancários de suas contas mantidas em diversas instituições financeiras. Com os extratos em mãos, a autoridade fiscal elaborou planilhas individualizando os créditos nas seguintes contas bancárias:

- HSBC- conta individual nº 1119-05231 -61 - Agencia Maracanaú;
- HSBC - conta nº 1119-04914-80, Agência Maracanaú, conjunta com Sr. Afrânio de Castro Costa, CPF nº 296.134.853-68;
- Banco do Brasil - conta individual nº 13.004-4, Agência nº 3646-3.

Documento nato-digital

Assim, o contribuinte oi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos, bem como o percentual de participação do Sr. Afrânio de Castro Costa na conta conjunta do HSBC.

Em suas justificativas, o contribuinte alegou inicialmente que os recursos recebidos nestas contas são de origem própria para custear suas despesas com estadia no Brasil. Posteriormente, alegou que as quantias depositadas eram pagamentos recebidos diretamente por clientes de sua empresa, frutos de negociações em virtude da inadimplência dos referidos clientes, além de informar que todas as quantias e a totalidade da movimentação era de sua inteira responsabilidade.

Contudo, não apresentou documentos para comprovar suas alegações.

Ao apreciar os argumentos, a fiscalização entendeu que as divergências nas justificativas apresentadas alinhada à ausência de prova documental implica na impossibilidade de reconhecer a origem dos depósitos mantidos nas contas do RECORRENTE.

Considerando que o RECORRENTE não logrou êxito em comprovar a origem dos depósitos identificados pela fiscalização, a autoridade fiscalizadora considerou os depósitos discriminados às fls. 51/55 como omissão de rendimentos, adicionando-os a base de cálculo para fins de apuração do imposto devido, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96, conforme valores consolidados à fl. 15.

Ademais, esclareceu que o RECORRENTE, no período de 2002 a 2005, percebia rendimentos mensais tributáveis, pagos pela empresa Verona Garden Ltda., tendo sido efetuado, pela mesma, recolhimento do Imposto de Renda na Fonte com o código – 0561 (Trabalho assalariado), o que caracterizaria o contribuinte como residente fiscal no Brasil, nos termos do art. 2º, inciso III, alínea "b", item 1, da IN SRF nº 208/2002.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 243/252 em 22/04/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Fortaleza/CE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

> Na impugnação, o senhor contribuinte vem, em preliminar, arguindo nulidade do Auto de Infração, por falha no procedimento de fiscalização face ao Processo Administrativo Fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, ressaltando o Termo de Início do Procedimento Fiscal, e, no mérito, vem argüindo a improcedência do Auto de Infração, pelos seguintes fatos:
>
> 1) é estrangeiro de naturalidade italiana;
>
> 2) no ano-calendário de 2004, possuía visto temporário, estava na condição de não residente, permaneceu, naquele ano, no Brasil, por 79 dias e exercia o cargo de gerente delegado da empresa VERONA GARDEN LTDA, representando a empresa SAXON TRUST LLC, norte americana, e sócia da empresa VERONA GARDEN LTDA;
>
> 3) passou a ter visto permanente, somente no ano-calendário de 2005 (20/09/2005);

Documento nato-digital

4) toda a movimentação financeira nas contas correntes bancárias mantidas na agência do Banco HSBC e na agência do Banco do Brasil foi proveniente de clientes da empresa Verona Garden Ltda e a essa empresa pertencia;

5) depósito bancário não caracteriza fato gerador do Imposto de Renda;

6) os depósitos bancários pertencem à empresa Verona Garden Ltda e foram objeto de lançamento de Auto de Infração contra a empresa Verona Garden Ltda (houve bitributação).

Para um melhor entendimento, abaixo, se transcrevem trechos da impugnação.

03. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, às págs. 02, "Da análise dos dados acima, ficou constatado que o fiscalizado não comprovou sua condição de não residente no pais, com base na legislação aplicável, Art. 3º, Parágrafo 1° da IN SRF nº. 208/2002":

04. Diz o citado comando: (...)

5. Permissa venia, Insigne Julgador(a), através do próprio Termo de Verificação Fiscal conclui-se que o impugnante, à época, não tinha a obrigação legal de realizar ajuste anual de renda, o que justifica a improcedência do auto, senão vejamos:

6. A autoridade fiscal imputa ao contribuinte a condição de residente no pais pelo fato do mesmo não está inserido na previsão do "Art. 3º , Parágrafo 1° da IN SRF nº. 208/2002". A imputação é textual e decorre expressamente do comando retro apontado.

(fls. 02, do Termo de Verificação Fiscal)

7. Ocorre, no entanto, que o passaporte do impugnante, cuja cópia encontra-se apensa ao processo administrativo, aponta que o visto permanente foi expedido apenas em 20.09.2005, data a partir da qual estaria sujeito às normas vigentes na legislação tributária aplicáveis aos demais residentes no Brasil.

8. Ademais, como faz prova nos autos através da competente CERTIDÃO DE MOVIMENTOS MIGRATÓRIOS, no ano de 2004 (dois mil e quatro), o impugnante permaneceu em solo brasileiro por exatos 79 (setenta e nove) dias, restando claro que a movimentação efetivamente não poderia pertencer a sua pessoa física, mas decorrente dos créditos depositados pelos clientes inadimplentes, o que não significa necessariamente renda do então não residente.

9. Por questões até lógicas, portanto, alguém que permaneceu apenas 79 (setenta e nove dias) em solo nacional não poderia movimentar mensalmente suas contas.

10. Como narrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 04), o impugnante foi gerente delegado na empresa Verona Garden LTDA, não obstante alheio ao quadro social da referida empresa. Diz o TVF: "não consta em nossos sistemas que o fiscalizado tenha participação societária em qualquer empresa no Brasil, no ano calendário de 2004,"... (fls. 04)

11. Com efeito, quando prestou declarações e afirmou que o montante era fruto dos depósitos dos clientes na conta do proprietário da empresa, não utilizou do conceito técnico do termo "proprietário", pois como cabalmente provado não era sócio de qualquer empresa, mas tão somente gerente delegado, e, nesta condição, tecnicamente e para efeito do processo administrativo, não pode ser considerado como dono, até porque a primazia pela verdade real mostra o contrário. Ademais, não se pode exigir o rigor técnico dos termos em relação ao leigo, que como não bastasse ainda é estrangeiro, sequer expressando corretamente a língua portuguesa.

Documento nato-digital

12. Denota-se, pois, que a atitude do impugnante é eivada de boa-fé, tendo em vista que não aplicou subterfúgios escusos para explicar os valores depositados, atestando, sem observar as conseqüência legal, salvo contribuir com a verdade buscada pelo agente público, que de fato eram de sua responsabilidade, não os declarando apenas face a não obrigatoriedade.

13. Paralelamente, não podemos ignorar que os depósitos bancários realizados pelos clientes representam ação unilateral dos mesmos, que olvidaram-se do fato de que os créditos eram da pessoa jurídica, e não do gerente delegado, que como já narrado, pouco esteve no Brasil no ano 2004.

14. Pelo exposto, nos termos do art. 6°, da IN SRF nº. 208/2002, especialmente no que tange a ausência de obrigação em prestar ajuste anual, o auto de infração é improcedente, até porque em última análise, o texto legal utilizado para a descaracterização da condição de não residente diverge das provas constante dos autos, que prova a diminuta estadia no pais em 2004 e que o visto usado à época era temporário, circunstância que só tornou-se permanente em 2005.

DA PRIMAZIA PELA VERDADE RELA E DA FALTA DE ROBUSTEZ DAS PROVAS.

15. Como é cediço e aplicado corriqueiramente pela Receita Federal quando da tramitação dos processos administrativos, até por constituir-se princípio basilar, a busca e apuração da verdade norteia a lavratura do auto de infração.

16. Partindo desta premissa, observamos que a autoridade fiscal utiliza dois parâmetros contraditórios entre si, suscitando-os à medida que um ou outro prejudica o impugnante, simultaneamente. Perceba, Nobre Julgador, que segundo o TVR (f Is. 04), "no período de 2002 a 2005 o fiscalizado percebia rendimentos mensais tributáveis, pagos pela empresa Verona Garden Ltda. CNPJ nº. 02.305.054/000190, tendo sido efetuado, pela mesma recolhimento do Imposto de Renda com o código 0561 (Trabalho assalariado), no que caracteriza o fiscalizado como residente no pais de acordo com artigo 2°, inciso III b –1".

17. Simultaneamente, porém, reconhece textualmente, em função das provas carreadas cópia do contrato social da empresa Verona Garden que o impugnante era em verdade gerente delegado, inviabilizando a tese do vínculo de emprego e do trabalho assalariado.

18. Como prevalece a busca pela verdade real, para os fins colimados pela legislação tributária, a autoridade fiscal desconsiderou a informação de que o impugnante era tão somente assalariado, levando em consideração apenas e tão somente a movimentação financeira. Em contrapartida, para imputar ao mesmo a condição de não residente, ignorou-se a estadia diminuta no Brasil, o visto temporário obtido à época e demais requisitos intrínsecos ao não residente, apegando-se exclusivamente ao fato de ter mantido suposta relação de emprego, razão pela qual se entende que um argumento elimina o outro, mormente quando o fundamente legal utilizado pelo fisco Art. 3º, Parágrafo 1° da IN SRF nº. 208/2002— é completamente adequável ao contribuinte, impondo a improcedência do auto de infração.

19. Neste sentido, completamente inaceitável, sob pena de afronta a primazia pela verdade real, corroborar com a tese segundo a qual o impugnante é assalariado.

Como facilmente identificasse do conjunto probatório, a direção da empresa usou este artifício para tentar a expedição do visto permanente, muito embora não tenha atingido a finalidade, salvo por meios posteriores e idôneos.

20. A condição de assalariado, portanto, foi feita por orientação da empresa, que procedeu ao trâmite e efetuou os recolhimentos. Imperioso ressaltar que em nenhum

Documento nato-digital

momento o impugnante teve a noção legal dos desdobramentos, especialmente tributários, tanto que obteve de boa-fé e dentro da legalidade, em 2005, a condição de residente no pais, e a partir dai passou à contribuinte nos termos do art. 6°, da IN SRF nº 208/2002.

21. É lógico, assim, que a condição de residente na Itália em 2004, com meios financeiros para se manter no Brasil por exatos 79 dias, não condiz com a posição de assalariado e muito menos com a movimentação financeira apresentada.

22. Aliás, como dito, não há prova de que a movimentação financeira seja renda tributável da pessoa física na forma da lei, já que a mesma, enquanto fruto de depósitos de clientes da empresa Verona Garden, foi lançada de oficio pela Receita Federal, que pelo mesmo motivo autuou a pessoa jurídica, em flagrante ato de bitributação.

23. A autuação da pessoa jurídica, neste tocante, confirma a versão do impugnante, tornando o presente auto insubsistente. Em suma, para a procedência deste último, necessário seria a prova firme acerca do suscitado no Termo de Verificação Fiscal, que data máxima vênia, brecou no campo das tergiversações, o que não autoriza a conclusão punitiva ao contribuinte, hipossuficiente diante do fisco.

24. Com efeito, improcede a autuação com base em omissão de receitas por existência de depósitos bancários não contabilizados quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão, seja pela ausência de obrigação legal (art. 6°, da IN SRF nº. 208/2002), seja pela autuação da pessoa jurídica em razão da mesma movimentação. Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras fontes (clientes da pessoa jurídica).

25. Neste sentido:

(...)

26. Claro, nesta lógica, que a presunção não pode ser fato gerador da obrigação tributária, sempre que se referir a fato absolutamente desconhecido ou não suficientemente comprovado pelo Fisco.

27. A exigência, por conseguinte, sob a alegação de que este se baseou apenas em depósitos bancários, com base em simples presunções, não comprova a efetividade da obtenção de renda por parte do Contribuinte.

30. Pelo exposto, requer a IMPROCEDÊNCIA do presente auto de infração nos termos do arrazoado retro exposto, tudo por ser medida da mais lídima justiça.

Como prova dos argumentos o senhor contribuinte juntou à impugnação uma Certidão de Movimentos Migratórios, fornecida pelo Departamento de Polícia Federal – Superintendência Regional no Ceará, fls. 253

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Fortaleza/CE, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 255/277):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2004

Documento nato-digital

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem dos recursos não for comprovada pelo titular.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, quando devidamente intimado, mormente se os rendimentos declarados não pode justificar a movimentação financeira.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA SUPERIOR AOS RENDIMENTOS DECLARADOS.

Movimentação financeira incompatível com os rendimentos informados na Declaração de Ajuste Anual, movimentação superior a dez vezes a renda disponível declarada, enseja omissão de rendimentos e obriga ao contribuinte a comprovação da origem dos depósitos bancários.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. RENDIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

A comprovação da origem dar-se-á relativamente a cada depósito bancário, individualizadamente, através de documentos que demonstrem indubitavelmente a correlação com o depósito bancário e a natureza do rendimento. Demonstrada a origem, a tributação dar-se-á com base nas normas relativas à atividade rural, se, e somente se, o documento referir-se à atividade rural, mormente se na Declaração de Ajuste Anual não foram informados rendimentos da atividade rural, propriedade ou posse de terreno rural.

CONTRIBUINTE ESTRANGEIRO. VISTO TEMPORÁRIO. SITUAÇÃO DE RESIDENTE. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Contribuinte estrangeiro, com moradia no exterior e no Brasil, com visto temporário, com vínculo empregatício no Brasil, sócio de empresa no Brasil e possuidor de conta corrente bancária, percebendo rendimentos do trabalho com vínculo empregatícios, com retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte, considera-se residente para os efeitos do Imposto de Renda, devendo apresentar Declaração de Ajuste Anual, mesmo que não tenha permanecido por período superior a 183 dias, contado, dentro de um intervalo de doze meses.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:

2004

INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE NULIDADE.

Não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Documento nato-digital

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 30/04/2013, conforme AR de fls. 283, apresentou o recurso voluntário de fls. 285/296 em 29/05/2013.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da impugnação.

O processo compôs lote sorteado em sessão pública para este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Da residência fiscal do RECORRENTE

Em apertada síntese, o RECORRENTE alega que sua condição de não residente fiscal no Brasil no ano calendário objeto do lançamento é causa extintiva do presente auto de infração, ante a incompetência do fisco brasileiro de cobrar o referido tributo.

Ao apreciar estes mesmos argumentos em sede de impugnação, a DRJ entendeu que o contribuinte, no ano-calendário 2004, já possuía residência fiscal no Brasil. Isto porque, apesar de apenas ter obtido o visto definitivo em 2005, no ano de 2004 ele possuía um vínculo empregatício com empresa no Brasil, o que o caracterizava como residente para fins fiscais, nos termos do art. 2º, inciso III, alínea "b", item 1, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 208/2002.

Para comprovar a sua residência fiscal na Itália, à época do lançamento, o RECORRENTE apresentou a declaração de fls. 88/90, atestando que no ano de 2004 apenas permaneceu por aproximadamente 80 (oitenta) dias no Brasil e a cópia do seu passaporte atestando que o visto permanente apenas foi concedido em 20/09/2005 (fls. 113).

No entanto, entendo que não merece reforma a decisão recorrida.

De inicio, importante esclarecer que, no âmbito do Direito Tributário Internacional, a residência fiscal de um determinado contribuinte é fruto da existência de "elementos de conexão" entre ele e o país que pretende tributá-lo. No Brasil, os referidos elementos de conexão que ensejam a atribuição da residência fiscal são aqueles elencados pelo art. 2º da IN SRF nº 208/2002, dentre eles a existência de vínculos empregatícios, a residência no

Documento nato-digital

país em caráter permanente ou a permanência no Brasil, com visto temporário, por mais de 184 dias consecutivos, conforme abaixo transcrito (redação vigente à época dos fatos):

> Art. 2° Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:
>
> I - que resida no Brasil em caráter permanente;
>
> II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;
>
> III - que ingresse no Brasil:
>
> a) com visto permanente, na data da chegada;
>
> b) com visto temporário:
>
> 1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada;
>
> 2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;
>
> 3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;
>
> IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;
>
> V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência.
>
> Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, " b" , item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

Apesar de ser prática internacional a adoção de elementos de conexão relativamente objetivos, é bastante comum que uma mesma pessoa física se enquadre, simultaneamente, como residente fiscal em mais de um país.

Visando regulamentar estas situações, as nações firmam convenções internacionais para evitar a bitributação.

No presente caso, os países que o RECORRENTE possui estreita relação são o Brasil e a Itália, nações entre as quais foi firmado convenção internacional para evitar bitributação. A referida convenção foi integralizada no Brasil através do Decreto nº 85.985/1981, que em seu ARTIGO 4 assim dispõe:

> ARTIGO 4
>
> Domicílio fiscal
>
> 1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.

Documento nato-digital

> 2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, **uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:**
>
> **a) será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);**
>
> **b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;**
>
> **c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;**
>
> **d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.**

É possível verificar da norma acima, que existem elementos que devem ser utilizados para definir qual dos países será competente para tributar o contribuinte nos casos em que a pessoa física for residente de ambos os estados contratantes, são eles: (i) habitação permanente, (ii) centro dos interesses vitais (ligações pessoais e econômicas), (iii) permanência habitual; (iv) nacionalidade; e, por fim, (v) comum acordo entre as nações.

No presente caso, o contribuinte comprovou que obteve visto permanente no Brasil apenas em 20/09/2005 (fl. 113). No entanto, isso não significa dizer que sua habitação permanente foi aqui no Brasil. São questões distintas.

Habitação permanente é o local onde o contribuinte habita com *animus* de permanecer. Neste sentido, o fato do RECORRENTE possuir, em 2004, emprego assalariado no Brasil, demonstra a sua intenção de permanecer neste país mesmo que ainda não dispusesse, à época, do seu visto permanente (expedido em 2005).

E é justamente esta a intenção do art. 2º, inciso III, alínea "b", item 1, da IN SRF nº 208/2002: caracterizar como residente no Brasil aquela pessoa física que, mesmo com visto temporário, possua vinculo empregatício. A relação de emprego demonstra o *animus* do contribuinte de permanecer no Brasil, ou seja, o local de sua habitação permanente.

A fim de inviabilizar a tese do vínculo de emprego e do trabalho assalariado, o RECORRENTE alega que, na realidade, era o gerente-delegado da empresa Verona Garden Ltda. Contudo, caso o contribuinte fosse, de fato, um diretor estatutário como afirma (ou seja, sem vínculo empregatício) e não-residente, seus rendimentos deveriam ser tributados com base no art. 685 do RIR/99 (vigente à época dos fatos), de forma exclusiva, à alíquota de 25% ou 15% (a depender da situação concreta: trabalho ou serviços prestados). No entanto, isso não foi feito pelo contribuinte nem pela fonte pagadora.

A documentação acostada aos autos demonstra que o RECORRENTE foi submetido à forma comum de tributação dos rendimentos (sujeita ao ajuste anual, e não à forma

Documento nato-digital

de tributação exclusiva, sem possibilidade de ajuste ao final do ano). Tanto que apresentou declarações de ajuste anuais relativas aos anos-calendário 2003, 2004 (época em que não tinham o visto permanente – fls. 66/72). E tal forma de tributação (não exclusiva/definitiva) permitiu que o contribuinte obtivesse a restituição de imposto de renda nos referidos anos. Este fato demonstra que o contribuinte era, sim, residente fiscal no Brasil em 2004, pois a forma de tributação de seus rendimentos não foi aquela destinada aos não-residentes (tributação exclusiva/definitiva).

Em sua defesa, o RECORRENTE alega que a sua condição de empregado assalariado teria sido um artifício utilizado pela direção empresa "*para tentar a expedição do visto permanente*" (fl. 291 – item 23). Se foi um artificio ou não, tal questão é irrelevante, pois isto foi, de fato, o que aconteceu. Ou seja, para efeitos fiscais, o contribuinte era empregado assalariado da empresa Verona Garden Ltda. Tanto que não foi efetuada a tributação exclusiva já citada.

A própria conduta do contribuinte, ao alegar que houve artifício da empresa, seria pretender se beneficiar da própria torpeza, pois ele não tributou o rendimento de forma exclusiva à época e, agora, depois de sofrer a fiscalização, afirma que, na verdade, não deveria tributar seus rendimentos como se fosse assalariado. O RECORRENTE foi tributado como residente em 2003 e 2004; agora, após a fiscalização, tenta se defender sob o argumento de que seria não-residente naquela época, sendo que deixou de realizar a tributação definitiva dos rendimentos pagos a não-residentes.

Em outras palavras: o contribuinte, à época, aceitou a tributação de seus rendimentos como se empregado assalariado fosse (tudo para acelerar um processo de visto permanente, como ele próprio reconhece), porém, após o lançamento, afirma que não seria empregado assalariado, mas sim gerente, a fim de defender a tese de que seria não-residente e 2004 e, assim, não sofrer o ônus da tributação no Brasil, objeto do presente lançamento.

Com essa conduta, o contribuinte acaba por não pretender tributar nada: nem como residente, nem como não-residente.

Nota-se que ao não ser tributado como estrangeiro (tributação exclusiva/definitiva), mas sim como empregado assalariado, o contribuinte assumiu o ônus de ser residente fiscal no Brasil. Não pode, agora, após o lançamento, pretender mudar tais fatos sob a alegação de que se tratou de um artifício realizado pela pessoa jurídica.

Ademais, mesmo que se admitisse a habitação permanente do RECORRENTE no Brasil e na Itália durante o ano-calendário 2004, o Decreto nº 85.985/1981 (já citada) determina que a pessoa física "*será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais)*". No presente caso, da análise das Declarações de Imposto de Renda acostada aos autos, verifica-se que em 2004 o RECORRENTE possuía diversos bens e direito no Brasil, como aplicações em ações, em fundo de investimentos, saldo em conta corrente e em poupança. Ou seja, a situação de seus bens e direito passaram de R$ 25.791,77 em 31/12/2003 para R$ 257.265,97 em 31/12/2004. Este aumento de quase 900% de seu patrimônio no Brasil demonstra que suas ligações econômicas eram estreitas no país.

Documento nato-digital

Por outro lado, não trouxe aos autos qualquer comprovação de habitação permanente ou ligações econômicas na Itália.

Neste sentido, entendo correta a postura da autoridade fiscal ao considerar o RECORRENTE como residente fiscal no Brasil no ano de 2004, por força do art. 2º, inciso III, alínea "b", item 1, da IN SRF nº 208/2002.

MÉRITO

Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada

O RECORRENTE questiona a legitimidade do lançamento em razão da sua lavratura com base na simples movimentação bancária.

Em princípio, deve-se esclarecer que o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente que os valores creditados em conta de depósito que não tenham sua origem comprovada caracterizam-se como omissão de rendimento para efeitos de tributação do imposto de renda, nos seguintes termos:

> "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."

A presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento quando a autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato previsto, não sendo necessária a comprovação do consumo dos valores. Ou seja, referido dispositivo legal traz presunção legal que autoriza o Fisco a considerar como omissão de rendimentos os valores de movimentação bancária cuja origem não foi identificada.

Esse dispositivo produz uma inversão do ônus da prova, pela qual cabe ao fiscalizado demonstrar a origem dos recursos e afastar seus efeitos.

A referida matéria já foi, inclusive, sumulada por este CARF, razão pela qual é dever invocar a Súmula nº 26 transcrita a seguir:

> "SÚMULA CARF 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."

Portanto, ao contrário do que defende o RECORRENTE, é legal a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, a qual pode ser elidida por prova em contrário.

A única forma de elidir a tributação é a comprovação, pela contribuinte, da origem dos recursos depositados nas contas correntes mediante documentação hábil e idônea.

Documento nato-digital

Para afastar a autuação, a RECORRENTE deveria apresentar comprovação documental referente a cada um dos depósitos de forma individualizada, nos termos do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 determina que a defesa do contribuinte deve estar acompanhada de toda a documentação em que se fundamentar:

> "Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência."

Deveria, então, a RECORRENTE comprovar a origem dos recursos depositados na sua conta bancária durante a ação fiscal, ou quando da apresentação de sua impugnação/recurso, pois o crédito em seu favor é incontestável.

Sobre o mesmo tema, importante transcrever acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF
>
> Ano-calendário: 1998
>
> (...)
>
> IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - REGIME DA LEI Nº 9.430/96 - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que estes são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.
>
> (...)
>
> Recurso voluntário provido em parte. (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 04/02/2009)"

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Acontece que o RECORRENTE apenas se limita a alegar a ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador, linha de argumentação já superada neste CARF pelo enunciado da já citada Súmula nº 26.

Documento nato-digital

Não há nos autos sequer um documento comprovando a origem de quaisquer dos depósitos.

A omissão de rendimentos é decorrência direta da identificação de depósitos bancários sem origem comprovada, o que dispensa a fiscalização de produzir prova do consumo da renda.

Em suas razões de defesa, explicou apenas que a movimentação financeira seria "*fruto de depósitos de clientes da empresa Verno Garden*" (fl. 291 – item 26). Ou seja, alegou que os depósitos pertenceriam a terceiro, e que não poderia sofrer o ônus da tributação.

A despeito dos argumentos levantados pelo RECORRENTE, era seu dever demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, que os depósitos investigados (discriminados às fls. 51/55) pertenciam inequivocamente à empresa Verona Garden Ltda. Neste sentido, cito o teor da Súmula CARF nº 32:

> Súmula CARF nº 32
>
> A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Contudo, nada foi acostado aos autos.

Portanto, inexistindo nos autos comprovação inequívoca de que os depósitos discriminados às fls. 51/55 corresponderam à renda de terceiro, não há como afastá-los da presunção da omissão de rendimento em desfavor da RECORRENTE, pois ela é a titular das contas bancárias onde foram realizados os créditos, sendo certo que, nestes caso, é o titular da conta bancária quem responde pela omissão, nos termos do art. 42 da 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.

Desta forma, não merece reparo o lançamento, na medida que caberia ao RECORRENTE ter comprovado a origem dos depósitos recebidos em sua conta bancária mediante apresentação de documentação hábil e idônea.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Documento nato-digital