



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.721361/2013-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.908 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente PAULO AFONSO COSTA VIANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009, 2010

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

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

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

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. MOTIVAÇÃO. INDEFERIMENTO.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge

Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado), João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por PAULO AFONSO COSTA VIANA contra o Acórdão de primeira instância que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2008 e 2009, exercícios de 2009 e 2010, no qual apurou-se omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no valor de R\$ 136.330,54, acrescido de multa de ofício e juros de mora, atualizados até o lançamento.

A autuação funda-se no enquadramento legal do art. 849 do RIR/1999; art. 1º da Lei nº 11.119/2005; art. 1º, da Lei nº 11.311/2006.

Após a decisão de primeira instância ter julgado improcedente a impugnação, o recorrente interpõe Recurso Voluntário nas e-fls. 559 e seguintes, aduzindo em síntese as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando o seguinte:

- i) Ilegalidade do lançamento efetuado com base apenas em presunções fiscais, uma vez que a presunção do art. 42, da Lei 9.430/96, deve observar os limites legais, devendo a auditoria apresentar demonstrativo da utilização, pelo titular do depósito bancário, em consumo ou aquisição de bens, para demonstrar sinais exteriores de riqueza, ou ainda comprovar que os depósitos sejam efetivamente rendimentos auferidos;
- ii) O Fisco deixou de seguir a regra do artigo 142 do CTN, pois faltou definir o enquadramento da matéria tributável, como faltou maior investigação para determinar o seu real montante, não restando provada a ocorrência do fato gerador do imposto a fiscalização;
- iii) Aduz que tem era encarregado/administrador de construção e que apresentou durante o processo administrativo que devido à função exercida teve movimentações referente a uma obra realizada em Salvador no período em razão de que apresentou notas fiscais, recibos, planilhas e cálculos para comprovar a origem dos depósitos em sua conta corrente. Fundamenta suas alegações no art. 42, §5º, da Lei 9.430/96, que trata de interposta pessoa, indicando que terceiros seriam responsáveis pela conta corrente fiscalizada;
- iv) É categórico ao afirmar que “não deve apresentar a escrituração das operações, pois a documentação não lhe pertence”.
- v) Aduz que o ônus da prova do ilícito tributário no âmbito do PAF não é do contribuinte, mas da fazenda pública.

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2301-010.908 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.721361/2013-10

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

DO MÉRITO

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para a constituição do crédito público, realizando as necessárias fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

Conforme relatório fiscal, a autoridade administrativa constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada.

A decisão de primeira instância se pronunciou pelo seguinte:

Com a impugnação, o impugnante procurou justificar parcialmente as origens dos depósitos constatados em sua movimentação bancária, sob duas vertentes: **R\$ 213.934,18** seriam relativos a valores recebidos de terceiro para pagamentos de materiais e despesas com mão-de-obra relativos à construção de prédio, na função de administrador da obra, tratando-se de mero repassador desses recursos; e **R\$ 34.500,00**, do dia 17/06/2008, seriam decorrentes de venda de um veículo de sua propriedade.

De parte dos depósitos relativos à suposta administração de obras de construção, no valor de **R\$ 25.910,00**, não trouxe qualquer tipo de documentação comprobatória, tratando-se de meras alegações, sem qualquer eficácia para afastar a exigência.

Dos restantes **R\$ 188.024,18 (R\$ 213.934,18 – R\$ 25.910,00)**, trouxe à colação os documentos de fls. 116 a 542, consistentes em uma relação mensal (fls. 116/117) e documentos que a comporiam (fls. 118/147), estrutura que se repete para cada um dos meses objetos do período. No entanto, não se identifica nesses documentos nenhum liame com os depósitos questionados. O impugnante limitou-se a fazer um suposto livro caixa onde coloca como entradas os depósitos e como saída uma série de despesas. Isso, em absoluto, identifica as origens desses depósitos. Não há nenhum documento oficial relativo ao licenciamento da alegada obra (alvará da prefeitura, anotação de responsabilidade técnica, etc), assim como não há qualquer contrato do impugnante com o suposto proprietário da obra provando a sua condição de administrador da construção. Aliás, em nenhum momento trouxe o impugnante qualquer documento bancário identificando o suposto terceiro depositante, assim como não há sequer a indicação da sua identidade, muito menos um documento oficial a respeito do proprietário e da alegada obra. Também não há qualquer identificação do tomador do serviço ou comprador das mercadorias nas várias cópias de notas fiscais e recibos apresentados. Ou seja, trata-se apenas de uma coleção de cópias de notas fiscais, recibos e até de meros apontamentos, que nenhuma validade probatória fiscal têm, como os de fls. 446/457, de supostos pagamentos de mão-de-obra.

Nada há nesses papéis absolutamente nada que os liguem a uma obra de construção específica, ao suposto contratante dos serviços ou ao impugnante. Ou seja, são completamente imprestáveis a explicar as origens dos depósitos bancários que o impugnante recebeu em sua conta corrente.

Quanto ao depósito de **R\$ 34.500,00**, do dia 17.06.2008, diz ter origem na venda do automóvel FIAT/DOBLO ADVENTURE, ano modelo 2004, placa JPO 3705, de sua propriedade, para uma empresa de revenda de veículo, localizada na Av. Gentil Tavares, Aracaju (SE). Para provar isso, trouxe apenas o documento de fl. 115, ou seja, o Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo relativo ao exercício 2007. Ora, esse documento nada prova a respeito da alegada alienação e muito menos do eventual valor da operação. Menos ainda, de que o referido depósito de **R\$ 34.500,00** pudesse ter alguma relação com a alegada venda.

Como bem descrito pela decisão de primeira instância, não há nos autos nenhum documento que comprovasse os fatos narrados pelo recorrente.

Assim, entendo que tais argumentos, sem lastro capaz de afastar os apontamentos de omissão de rendimento feitos pela fiscalização, acabam sendo meras alegações, desprovidas de provas idôneas que possam confirmar o direito alegado pelo recorrente.

Por sua vez, o recorrente alega que: *“nem todo ingresso financeiro é acréscimo patrimonial, tem que analisar cada caso concreto para verificar se houve ou não este acréscimo. E os depósitos bancários por si só não caracterizam renda”*. Ainda, aduz que a movimentação financeira por si só não é capaz de dar lastro ao lançamento fiscal, bem como realizou consistente alegações sobre a falta de fundamentação de constituição do crédito fiscal, apontando legislação, jurisprudência e doutrina do entendimento do seu direito para cancelar o crédito fiscal.

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

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.

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

Lei nº 5.172/66

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

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

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

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

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

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: “acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese

de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação¹”.

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

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

O conceito de renda, para Hugo de Brito Machado, é definido da seguinte forma:

“renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”².

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1.228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.³”

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

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

A jurisprudência desse conselho é pacífica, quanto ao tema:

Ementa(s)

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

Ano-calendário: 2004

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

Com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001, bem como sua aplicação retroativa, não havendo que se falar em obtenção de prova ilícita na Requisição de Movimentação Financeira às instituições de crédito.

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

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

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

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

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

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

Assim, não assiste razão o recorrente.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito NEGAR PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

