



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10950.000766/2008-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.465 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2019
Recorrente SIR CARVALHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO EFETUADO DE OFÍCIO.

Caracterizado que os rendimentos informados pelo contribuinte na declaração de ajuste anual a título de rendimentos isentos e não-tributáveis referem-se a reembolso de despesas que, por sua natureza jurídica, são rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual; impõe-se reconhecer a procedência do lançamento efetuado de ofício pela fiscalização em virtude da omissão desse rendimento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

Os depósitos bancários sem comprovação de origem por si só são suficientes para a caracterização da omissão de rendimentos após a vigência da lei 9.430/96, que criou a presunção legal, independentemente do acréscimo patrimonial.

SÚMULA 182 DO TFR. DECRETO-LEI 2.471/88. INAPLICABILIDADE. LEI 9.430/96. ART. 42.

A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso, bem como o Decreto-Lei 2.471/88, não se aplicam aos lançamentos efetuados com base na presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Fernanda Melo Leal (Suplente Convocada), Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sérgio da Silva e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n.º 06-25.884, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR, fls. 260 a 273:

Trata o presente processo de lançamento de imposto de renda da pessoa física (código 2904) no valor **R\$ 74.171,91**, com multa de ofício de 75% no valor de **R\$ 55.628,93** acrescidos de juros de mora, efetuado por meio do auto de infração de fls. 02/21, lavrado em 31/01/2008, em conclusão a procedimento de fiscalização relativo ao ano-calendário de 2005, levado a efeito contra o contribuinte impugnante em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização N.º 09.1.05.00-2007-00184-6 de fl. 01 e demonstrativo de emissão e prorrogação de MPF de fl. 97.

O lançamento, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 07/09 e Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 12/21, compreende as seguintes infrações:

1. Omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica, com fundamento nos arts. 1.º a 3.º e §§, da Lei n.º 7.713/88; arts. 1.º a 3.º, da Lei n.º 8.134/90; art. 43, do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999) e, art. 1.º, da Medida Provisória n.º 22/2002 convertida na Lei n.º 10.451/2002;
2. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, realizados durante o ano de 2005, com fundamento no art. 849, do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999) e, art. 1.º, da Medida Provisória n.º 22/2002 convertida na Lei n.º 10.451/2002.

O sujeito passivo foi cientificado do início do procedimento fiscal em 18/05/2007 (Termo de Início de Fiscalização de fl. 22), quando lhe foi solicitado documentos necessários à realização da verificação fiscal, entre os quais os relativos aos rendimentos informados na declaração de ajuste anual do imposto de renda do exercício de 2006 (DIRPF/2006) a título de “isentos e não-tributáveis” no valor de **R\$ 86.488,85** bem como, os extratos bancários das contas mantidas junto à pessoa jurídica Cooperativa de Poupança e Crédito dos Pequenos Empresários, CNPJ 03.459.850/0001-40.

Em atendimento à solicitação, o fiscalizado apresentou, por meio de advogado regularmente constituído (instrumento de mandato de fl. 24), os extratos bancários das contas n.º 51.223-0 e n.º 66.114-7, mantidas na Cooperativa de Poupança e Crédito dos Pequenos Empresários (resposta de fls. 24/51), e informou, sem nada comprovar, que os rendimentos isentos e não-tributáveis recebidos se tratava de “reembolso de despesas” conforme “termo de gestão constante nos arquivos da empresa Central de Inteligência e Assessoria Brasil – CNPJ n.º 05.443.760/0001-97” (resposta de fls. 56/57).

De posse dos extratos a fiscalização intimou o contribuinte (intimação de fls. 62/65, datada de 02/08/2007 e re-intimação de fls. 83/87, datada de 01/10/2007), em síntese, a: comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados naquelas contas bancárias e, dentre esses recursos, àqueles créditos relativos às transferências interbancárias e empréstimos contraídos.

Da mesma forma, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização N.º 09.1.05.00-2007-00182-0, a 2ª titular da conta n.º 51.223-0, Srª Roni Eanara Teresinha Rodrigues, também foi intimada a comprovar a origem dos recursos depositados na referida conta bancária.

Na mesma data de 02/08/2007 a fiscalização intimou o contribuinte (intimação de fls. 66/67) a apresentar documentação comprobatória referente ao mencionado termo de gestão e referente às despesas efetuadas e reembolsadas.

Em resposta ao termo de intimação de fls. 62/65 o interessado apresentou, novamente sem juntar documentos, a informação de fls. 68/73. Já em resposta ao termo de intimação de fls. 66/67 apresentou a cópia do termo de gestão (documentação de fls. 74/78).

Posteriormente, utilizando-se do Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo de fl. 79, a fiscalização intimou (intimação de fls. 80/81) a pessoa jurídica Central de Inteligência e Assessoria Brasil – Cia Brasil, CNPJ 05.443.760/0001-97, a fim de que comprovasse as despesas do Sr. Sir Carvalho que sustentaram os pagamentos a título de “reembolso”, conforme Termo de Gestão.

Em atenção a esta solicitação a Cia Brasil informou pela resposta de fl. 82 que “a documentação suporte dos lançamentos contábeis foram extraviadas”.

Em 26/12/2007 a fiscalização intimou o contribuinte (intimação de fls. 151/152, cuja cópia foi retirada do processo administrativo fiscal nº 10950.006324/2008-31 de suspensão de isenção e imunidade da pessoa jurídica Central de Inteligência e Assessoria Brasil – Cia Brasil, CNPJ 05.443.760/0001-97 e autuada, para efeito de julgamento, nos presentes autos) a indicar as datas de recebimento do valor total de R\$ 86.488,85 referente aos reembolsos decorrentes do termo de Gestão firmado com a Cia Brasil no ano de 2005.

Em atenção a esta última solicitação o fiscalizado apresentou a resposta de fls. 153/155, acompanhada de cópia de partes dos livros contábeis, notadamente o Razão, da CIA BRASIL (estas cópias também foram retiradas do processo administrativo fiscal nº 10950.006324/2008-31 e autuadas, para efeito de julgamento, nos presentes autos).

Após análise de todos os documentos coletados, a fiscalização efetuou o lançamento objeto deste processo administrativo fiscal.

Cientificado por aviso de recebimento em 06/02/2008 da exigência fiscal constituída pelo lançamento (AR de fl. 99), o interessado ingressou em 06/03/2008, por meio de procurador (procuração de fl. 112), com a impugnação de fl. 118/148.

Afirma que a conta corrente nº 51.223-0, Agência 4340-0, tem como titular o impugnante e como 2ª titular a Srª Roni Eanara Teresinha Rodrigues, CPF 499.211.349-49 e, que a conta aplicação nº 66.114-7 tem como único titular o impugnante e, que toda a movimentação desta conta passa pela conta corrente nº 51.223-0 por se tratarem de “contas interligadas/dependentes”.

Anota que apesar de toda informação prestada e documentação entregue, o auditor fiscal de forma equivocada e presumida autuou o impugnante.

Protesta que a autoridade fiscal não poderia ter se utilizado de presunções para fazer a autuação pois podia acessar diretamente a prova da suposta infração cometida pelo impugnante por meio da confirmação dos reembolsos de despesas recebidos dessa entidade, a título de despesas com: transporte, hospedagem, alimentação e combustível, nos livros contábeis da entidade filantrópica Central de Inteligência e Assessoria Brasil – CIA BRASIL, Organização Civil de Interesse Público (OCIP), uma vez que tais reembolsos de despesas estão devidamente contabilizados nos livros.

Destaca que a CIA BRASIL através do projeto social “RODANDO LIMPO” retirou milhões de pneus velhos/usados/imprestáveis do meio ambiente e, por sua vez, o impugnante prestava, de forma gratuita, palestras em todo o Brasil visando implementar este projeto social e; que diferente do presumido pelo agente fiscal, não se trata de vínculo empregatício, e sim mero serviço social prestado de forma gratuita pelo impugnante e, que as cláusulas 3ª e 5ª do termo de gestão firmado estabelecem que a entidade CIA BRASIL suportará todas as despesas correlatas aos serviços sociais prestados gratuitamente pelo Sr. Sir Carvalho.

Contesta que os serviços prestados pelo impugnante foram de grande monta, e por isso protesta no sentido de que não seria “legal tributar reembolsos”, vez que são valores não tributáveis, haja vista não serem rendimentos, nem acréscimo patrimonial que é o fato gerador do imposto de renda e; que o auditor não agiu com prudência em suas diligências pois presumiu situações que não correspondem à verdade material, motivo pelo qual entende improcedente o lançamento efetuado.

Cita o art. 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), Decreto Lei nº 5.452/1943, argumentando não existiu vínculo empregatício, uma vez que inexistia habitualidade do impugnante na prestação de serviços, inexistia subordinação quanto a horários e, os serviços prestados foram gratuitos (não onerosos).

Pugna que o valor declarado pelo impugnante a título de reembolso de despesa no valor de R\$ 86.488,80 não pode ser considerado como verba salarial, haja vista ser reembolso de despesas de serviços gratuitos prestados à entidade CIA BRASIL e que este reembolso não tem o condão de criar vínculo empregatício.

Justifica que o valor médio que o impugnante possuía era de R\$ 7.000,00 , que o dinheiro girava com facilidade, mas sempre dentro desse valor e, que os projetos sociais com transporte, estadia, eram reembolsados pela CIA BRASIL quando da apresentação das mesmas, o que pode ser evidenciado nos lançamentos de reembolsos escriturados no Livro Razão da entidade.

Defende que o ônus da prova é do fisco quanto à alegação de vínculo empregatício, o que no caso em tela não foi provado, ademais porque não houve valor fixo mensal de despesas; uma vez que o valor de R\$ 7.207,40 apurado pela fiscalização a título de rendimentos com vínculo empregatício é resultado da divisão do montante integral/anual de R\$ 86.488,80 , recebido de reembolso de despesas, por 12 meses.

Menciona que os reembolsos de despesas feitas pela CIA BRASIL ao impugnante eram através de cheques da Cooperativa SICOOB Metropolitano de modo que, como a conta corrente do impugnante é da mesma Cooperativa, os valores depositados entravam em dinheiro na conta do impugnante.

Reclama que o auditor fiscal agiu de forma arbitrária ao desconsiderar todas as informações prestadas pelo fiscalizado a título de reembolso de despesas e por tributar este reembolso como sendo uma renda omitida, uma vez que alega que os mesmos foram comprovados com cópias dos livros contábeis da entidade CIA BRASIL e que os reembolsos não representam rendimentos.

Pondera que o simples fato da CIA BRASIL repassar valores para o impugnante não caracteriza a omissão da receita; que o auditor para não considerar válida a contabilidade da CIA BRASIL deveria ter desclassificado a contabilidade e; que a CIA BRASIL é uma entidade imune à tributação, conforme prescreve a Lei nº 9.532/97.

Prossegue protestando que os únicos indícios de que a autuação se valeu foram os extratos bancários; que foram devidamente comprovadas as origens dos recursos por meio de documentos contábeis e cópias de cheques correspondentes; que o indício não prova nada; que a demonstração da existência do fato desconhecido é que constitui prova; que os fatos aventados de vínculo empregatício e de omissão de receita não estão provados nos autos o que leva a fundamentação jurídica apresentada ir contra a verdade real; que não foi provado tratar-se de rendimentos ou acréscimo patrimonial os valores depositados, a título de reembolso de despesas, na conta corrente.

Reforça que as presunções são meios indiretos de prova e quando utilizadas para criar obrigações tributárias devem encontrar fundamento de validade na Constituição Federal e; que não foi observado o princípio da razoabilidade na aplicação da presunção.

Invoca o princípio da segurança jurídica na utilização dos indícios e do princípio da “praticabilidade” na aplicação da lei.

Reclama, mais uma vez, que é ônus do Fisco fazer prova que desnature o reembolso das despesas, aduzindo que se fossem salários caberia a fonte pagadora fazer a retenção do imposto de renda.

Afirma que conforme contrato de empréstimo, foram feitos empréstimos pelo impugnante à CIA BRASIL que incidiam 4% de juros ao mês e; que tais empréstimos não têm natureza de rendimentos, salvo os juros recebidos; motivo pelo qual a autuação é improcedente.

Apresenta tabela com os valores supostamente recebidos da CIA BRASIL a título de empréstimos devolvidos. Cita jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes a respeito do tema.

Discorre o litigante sobre o lançamento de IRPJ pautado apenas em extratos bancários, citando a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e, também, jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes.

Novamente, litiga a respeito da autuação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, repetindo muito do que já dissera anteriormente.

Protesta que base de cálculo encontrada pela fiscalização nas duas infrações apuradas encontra-se em duplicidade, uma vez que o montante dos reembolsos no valor de R\$ 86.488,80 transitou na conta-corrente nº 51.223-0.

Aduz que a base de cálculo efetiva é de somente R\$ 31.681,32 apresentando tabela visando demonstrar os repasses feitos pela CIA BRASIL e o número dos respectivos cheques, a título de reembolso de despesas, devolução de empréstimos e, demais valores não tributáveis que circularam pela conta corrente do impugnante.

Pugna que há duplicidade também na base de cálculo em função de transferências entre as contas de nº 66.114-7 e de nº 51.223-0, citando alguns exemplos.

Discorre a respeito da regra-matriz de incidência tributária para afirmar que não foi devidamente observada.

Conclui que o auto de infração é nulo de pleno direito e, por conseqüência, é improcedente.

Ao final, requer, preliminarmente a nulidade do auto de infração por ter havido enquadramento equivocado dos reembolsos de despesas como sendo valores percebidos a título de vínculo empregatício; por não terem sido desconsiderados pela fiscalização os registros no livro Razão da CIA BRASIL e; porque os fatos não provados vão contra a verdade real.

No mérito requer a improcedência do auto de infração por ter o auditor fiscal pautado lançamento apenas em extratos bancários ou depósitos o que entende ilegal; por ter presumido de forma ilegal ser o impugnante funcionário da CIA BRASIL; por ter presumido omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com suposta origem não comprovada quando na realidade tratam de reembolsos de despesas; porque o ônus da prova é do fisco em provar que houve vínculo empregatício; porque os empréstimos feitos pelo impugnante à CIA BRASIL estão devidamente contabilizados; por existir duplicidade de base de cálculo; por não ter sido cumprida a regra-matriz de incidência tributária.

(Grifos no original)

Ao julgar a impugnação, em 19/3/10, a 2ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, conclui pela sua procedência parcial, excluindo da base de cálculo do lançamento R\$ 43.689,62, correspondentes a transferências efetuadas da conta nº 51.223-0 para a conta nº 66.114-7, e R\$ 86.488,80, correspondentes a reembolso de despesas, restando assim ementado o *decisum*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO EFETUADO DE OFÍCIO.

Caracterizado que os rendimentos informados pelo contribuinte na declaração de ajuste anual a título de rendimentos isentos e não-tributáveis referem-se a reembolso de despesas que, por sua natureza jurídica, são rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual; impõe-se reconhecer a procedência do lançamento efetuado de ofício pela fiscalização em virtude da omissão desse rendimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430 de 1996.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CRÉDITOS DECORRENTES DE TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS. CRÉDITOS OBJETOS DE AUTUAÇÃO DIRETA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA PARA INFRAÇÃO.

Comprovado que partes dos depósitos bancários, objeto da autuação, referem-se a créditos decorrentes de transferências entre contas do mesmo titular e, que partes dos depósitos bancários referem-se a valores que transitaram na conta bancária e já serviram de elementos para outra infração apurada de ofício; impõe-se proceder a exclusão desses valores da base de cálculo da infração apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 5/4/10, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 194, o Contribuinte, por meio de suas advogadas (procuração de fl. 222) interpôs o recurso voluntário de fls. 198 a 221, em 4/5/10, alegando, em síntese, o que segue:

II.1 - DA NATUREZA DOS VALORES RECEBIDOS PELO RECORRENTE

Restou decidido que os valores recebidos a título de reembolso devem sim compor a base de cálculo do IR, [...].

Imperioso destacar que os valores percebidos pelo Recorrente a título de REEMBOLSO DE DESPESAS conforme o já exposto, tem origem nos serviços sociais gratuitos prestados por este à **CENTRAL DE INTELIGÊNCIA E ASSESSORIA BRASIL - CIA BRASIL**, organização civil de interesse público, inscrita no CNPJ/MF n.º.05.443.760/0001-97, com sede na Avenida Cerro Azul, n.º. 818, na cidade de Maringá, Estado do Paraná.

[...]

Todos os reembolsos de despesas estão devidamente contabilizados nos livros contábeis da referida entidade filantrópica **CENTRAL DE INTELIGÊNCIA E ASSESSORIA BRASIL - CIA BRASIL**.

Denota-se que por ter o Recorrente prestado serviços sociais de forma gratuita, nada mais justo que o reembolso das despesas junto à entidade filantrópica, tais como:

despesas com transporte, hospedagem, alimentação e combustível. Destaque-se que os reembolsos restavam previstos em termo de gestão firmado entre ambos.

[...]

Nota-se que os serviços prestados pelo Recorrente foram de grande monta, não sendo legal tributar reembolsos, vez, que, são valores não tributáveis conforme previsto na Lei n. 4.506/1964, bem como o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, haja vista, não serem rendimentos.

Para que os lançamentos feitos pelo Auditor Fiscal sejam válidos/mantidos, os mesmos devem cumprir integralmente a regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda, [...].

No caso em tela, não foi cumprida a Hipótese de incidência Tributária, já que reembolso de despesas é valor não tributável.

Inexistindo hipótese de incidência do Imposto de Renda, inexistente subsunção de fato à norma, de modo que os valores não devem ser tributados.

O que se pretende aqui é que seja aplicada de maneira correta a regra matriz de incidência tributária no que diz respeito ao Imposto de Renda, pois o fato gerador de tal tributo se dá no momento da aquisição da **disponibilidade econômica ou jurídica**, com o conseqüente **acréscimo patrimonial**, o que não ocorreu no caso em tela.

II.1.1 - DO ART. 39 DO REGULAMENTO DO IR/1999

Restara decidido que os valores recebidos a título de reembolso devem ser tributados tendo em vista que não constam no rol do art. 39 do decreto 3.000 de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999.

[...]

Esmiuçando os conceitos de renda, disponibilidade e proventos, é de fácil percepção que para que ocorra o fato gerador do Imposto de Renda, há que haver um acréscimo patrimonial, uma aquisição de disponibilidade econômica ou financeira.

Deste modo, as hipóteses elencadas no art. 39 do decreto 3.000 de 1999 trazem os RENDIMENTOS ISENTOS OU NAO TRIBUTAVEIS, logo, a situação caracterizadora do auto de infração em questão realmente não poderia estar elencada em tal rol, já que por tratar-se de reembolso não se caracteriza como rendimento. Por ser reembolso, a obrigação tributária não chega a se formar, não há ocorrência do fato gerador.

[...]

Ora, reembolsar significa indenizar, compensar, restituir a alguém o dinheiro desembolsado. Portanto, inadmissível considerar reembolso como sendo rendimento, por consequência, inadmissível sua tributação!

II. 2 - DO LANÇAMENTO DO IRPF PAUTADO APENAS EM EXTRATOS OU DEPOSITOS BANCARIOS

[...]

O Auto fora lançado de forma arbitrária, desconsiderando todas as informações prestadas pelo Recorrente a título de reembolso de despesas, e tributou como sendo receita omitida.

Todas as origens foram comprovadas através de cópia dos livros contábeis da entidade CIA BRASI, pois, além da existência da prova do reembolso, o mesmo não é rendimento, portanto, não tributável conforme a Lei 4.506/1964 e o RIR/99.

O simples fato da CIA BRASIL repassar valores para o Recorrente não caracteriza a omissão de receita, pois os mesmos podem advir de empréstimos, reembolsos, etc. Ademais fora apresentada cópia do livro Razão da CIA BRASIL ao Auditor Fiscal.

Assim, não sendo considerada válida, a contabilidade da CIA BRASIL deveria ter sido desclassificada.

[...]

Descabe, por conseguinte, cogitar-se da aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, de renda ou de proventos de qualquer natureza, pela simples constatação da realização de depósito em conta bancária pertencente ao contribuinte.

[...]

Assim, inconcebível que depósitos e TEDs, à falta da necessária análise, da indispensável e convincente prova por parte do Fisco, sejam, por si só, presumidos como renda ou proventos para efeito de exigência de Imposto de Renda.

Ausente de substrato legal, de há muito vêm sendo anulado pelo Poder Judiciário procedimentos que se baseiam única e exclusivamente em extratos bancários, o qual originou a mencionada Súmula 182 do extinto TRF.

Por outro lado, o próprio Poder Executivo promulgou o Decreto-Lei n.º 2.471, de 01.09.88, que em seu art. 9.º prevê o cancelamento e arquivamento de procedimentos administrativos, que tomaram como base valores constantes de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

[...]

No procedimento fiscal tributário para haver a autuação, com base em depósito bancário, nos termos do artigo 42, da Lei n.º. 9.430/96, como já dito alhures, **"não basta a simples presunção legal de que os depósitos constituem renda tributável, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexos causal entre o depósito e o fato que represente omissão de rendimentos."**

Assim, o depósito bancário, mesmo após o advento da Lei n.º 9.430/96, não se constitui, por si só, fato gerador da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, pois é necessária a prova cabal e robusta de que ele foi utilizado como renda consumida. Isto porque, a posse de numerário alheio, por exemplo, descaracteriza a respectiva presunção de disponibilidade econômica.

II.3 - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

As presunções são meios indiretos de prova e quando utilizadas em Direito Tributário, para criar obrigações tributárias, devem encontrar fundamento de validade na Constituição Federal.

A) PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

No caso em apreço, não foi observado o princípio da razoabilidade, que consiste na importância do respeito à Constituição, que confere à Administração o poder-dever de tributar, ao mesmo tempo em que protege os direitos dos contribuintes.

[...]

B) PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica é fundamental para a estabilidade das relações jurídicas, pois, há a previsibilidade' dos efeitos jurídicos dos atos' e de uma situação jurídica.

[...]

No presente caso partiu-se de indícios completamente frágeis que sequer tiveram sua existência provada. Deste modo, merece reforma a decisão, no sentido de anular o Auto de Infração em questão.

C) PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE

Em conformidade com o princípio da praticabilidade a aplicação da lei deve sempre que possível ser simplificada, econômica e possível.

Neste sentido, o uso das presunções para criação de obrigações tributárias deve ser manejado somente quando impossível a produção de prova direta.

[...]

II.4 - DO ÔNUS DA PROVA

Urge esclarecer que a presunção de legitimidade do lançamento não dispensa a Administração do ônus da prova dos fatos que fundamentam sua pretensão, deslocando toda a carga probatória para o contribuinte.

[...]

II.6 - DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para que o lançamento feito pelo Auditor Fiscal seja válido/mantido, os mesmos devem cumprir integralmente a regra matriz de incidência tributária do Imposto de renda, [...].

No caso em tela, não foi cumprida a Hipótese de incidência Tributária, haja vista, que reembolso de despesas e recebimentos de empréstimos não são tributáveis, salvo os juros percebidos com o empréstimo.

[...]

II.7 - DA REPRESENTAÇÃO FEITA PELA CIA BRASIL EM FACE DA CONTADORA RESPONSÁVEL ELA CONTABILIDADE DE 2004, 2005, 2006.

A falta de alguns documentos comprobatórios encontra-se justificada nos autos, pois documentos suportes dos lançamentos contábeis foram extraviados pela contadora responsável a Sra. DENISA MARIA BORÇATO. CRC/PR 032350/O-4.

(Grifos no original)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Do reembolso de despesas

O Recorrente alega que os reembolsos “tem origem nos serviços sociais gratuitos prestados por este à [...] CIA BRASIL” e que teriam sido “devidamente contabilizados nos livros contábeis da referida entidade filantrópica”.

Aduz o Recorrente, ainda, que os reembolsos recebidos seriam “valores não tributáveis conforme previsto na Lei nº 4.506/1964, bem como o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, haja vista, não serem rendimentos” e que, por tal motivo, não estariam elencados no art. 39 do Decerto 3.000, de 26/3/99 (RIR/99¹), além do que, não teria sido “cumprida a Hipótese de Incidência Tributária, já que reembolso de despesas é valor não tributável.

Pois bem, em que pese a defesa, não merecem guarida os argumentos apresentados.

¹ Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Primeiramente, importa destacar que a fiscalização solicitou tanto ao Recorrente quanto à sua fonte pagadora (CIA BRASIL) a comprovação das despesas referentes a reembolso, porém, nem um nem outro fez a comprovação, tendo a fonte pagadora, inclusive, alegado o extravio dos documentos que teriam dado suporte aos lançamentos contábeis, e detalhe, segundo a fiscalização, o Recorrente constou no cadastro do CNPJ como responsável pela CIA BRASIL e qualificado como seu presidente.

E nem se diga que a falta dos documentos comprobatórios estaria justificada pela alegação de que teriam sido extraviados pela Contadora Denisa Maria Borçato (CRC/PR 032350/O-4), pois tal argumento não tem o condão de afastar a responsabilidade do titular dos lançamentos contábeis pela guarda desses documentos.

Vejamos, agora, o que dispõe o art. 43, inciso X, do RIR/99, em sua redação vigente ao tempo dos fatos, que foi o fundamento legal adotado pela fiscalização:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

[...]

X - Verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;

Conforme se extrai do dispositivo acima, são tributáveis os auxílios recebidos para custeio de despesas necessárias ao exercício de cargo, função ou emprego, situação essa que se amolda aos valores recebidos pelo Recorrente.

Ademais, pela Regra Matriz de Incidência Tributária², a Norma Jurídica Tributária (Njt) compreende uma Hipótese Tributária (Ht) e uma Consequência Tributária (Cst). A Hipótese Tributária, por sua vez, é resultado da soma de três critérios: o material (Cm), o espacial (Ce) e o temporal (Ct), da seguinte forma:

$$Ht = Cm + Ce + Ct$$

O Critério Material da hipótese tributária é o núcleo da descrição fática, é o comportamento necessário à ocorrência do fato gerador e compõe-se de um verbo e de um complemento.

Pelo Código Tributário Nacional (CTN)³, o critério material do tributo, ora lançado, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e não há qualquer dúvida de que o contribuinte tenha adquirido os valores fornecidos pela CIA BRASIL.

Quanto aos critérios espacial e temporal da Hipótese Tributária também não há qualquer dúvida. Sabe-se o local e o momento de aplicação da norma tributária.

Portanto, como se vê, os critérios da Hipótese Tributária estão evidentes e são de pleno conhecimento do Recorrente.

A Consequência Tributária, por sua vez, abarca critério o pessoal e o quantitativo:

$$Cst = Cp (Sa + Sp) + Cq (BS + alíquota)$$

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³ Art 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O primeiro critério diz respeito às pessoas que compõem os polos da relação tributária, ou seja, o sujeito ativo e ao sujeito passivo. Aqui, mais uma vez, não se observa qualquer dúvida. O segundo critério diz respeito à base de cálculo e à alíquota. Ora, quanto à alíquota também não há qualquer dúvida, sendo que em relação à base de cálculo, uma vez que o contribuinte recebeu R\$ 86.488,80 da CIA BRASIL, cuja natureza não tributável não restou demonstrada, resta claro que tal montante representa rendimento passível de tributação no ajuste.

Vide o que dispõe o art. 43 do CTN:

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Desse modo, tem-se por demonstrada a subsunção do fato à norma, estando o lançamento em perfeita sintonia com a Regra Matriz de Incidência Tributária.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria ao Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72), fazendo a devida demonstração (comprovação) da natureza dos valores recebidos a título de “reembolso,” porém, não o fez.

Portanto, mantém-se o lançamento e decisão de primeira instância quanto à “despesa de reembolso”.

Do lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada

Segundo o Recorrente, todas as origens teriam sido “comprovadas através de cópia dos livros contábeis da entidade CIA BRASI” e se tal contabilidade não fosse válida, deveria ter sido desqualificada.

O Recorrente também alega que “há muito vêm sendo anulado pelo Poder Judiciário procedimentos que se baseiam única e exclusivamente em extratos bancários”, invocando, nesse sentido, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) e o art. 9º do Decreto-Lei 2.471, de 1/9/88.

Por fim, aduz que “não basta a simples presunção legal de que os depósitos constituem renda tributável”, sendo “imprescindível” a comprovação da “utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza”.

Pois bem, quanto à contabilidade da CIA BRASIL, importa salientar que registros contábeis, por si só, não fazem prova suficiente contra terceiros, que podem exigir os documentos que deram suporte aos registros. E tal exigência não leva, necessariamente, à desqualificação da contabilidade.

Quanto à citada Súmula 182, de 7/10/85, do extinto TFR, e o art. 9º do Decreto-Lei 2.471, de 1/9/88, de fato, antes da Lei 8.021, de 12/4/90, depósitos bancários, isoladamente, não representavam rendimentos sujeitos à incidência do Imposto de Renda.

Vejamos o que dispunha essa Súmula 182:

É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

Após a edição dessa súmula, determinou-se, por meio do Decreto-Lei 2.471/88, art. 9º, inciso VII, o arquivamento dos processos administrativos e dos débitos de imposto de renda arbitrados com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários. Confira-se:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

[...]

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Todavia, com o advento da Lei 8.021/90, passou a ser expressamente permitido o arbitramento de rendimentos com base em depósitos bancários, mediante a utilização de sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não comprovasse a origem dos recursos utilizados:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

[...]

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Acontece que esse comando normativo, focado na existência de sinais exteriores de riqueza, levou a jurisprudência administrativa a exigir que a fiscalização comprovasse o consumo da renda pelo sujeito passivo.

Porém, com a entrada em vigor da Lei 9.430, de 27/12/96, essa situação mudou, uma vez que seu art. 42 estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que independe da produção de provas por parte da autoridade fazendária, o que também afasta a alegação do Recorrente de que “não basta simples presunção de que os depósitos se constituem em renda tributável”.

Via de regra, para alegar a ocorrência de um fato gerador, a autoridade tributária precisa estar munida de provas. Todavia, nas situações em que a lei **presume** a ocorrência do fato gerador – nas chamadas presunções legais – a produção de provas é dispensada.

Essa é a inteligência do art. 374, inciso IV, do atual Código de Processo Civil (CPC), Lei 13.105, de 16/3/15, que reproduz a regra contida no art. 334, inciso IV, do CPC anterior (Lei 5.869, de 11/1/73), vigente a tempo dos fatos:

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

[...]

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Pois bem, a presunção em foco diz respeito àquela contida no art. 42 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

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.

Como se vê, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, estando, esta, condicionada apenas à falta de comprovação, por parte do contribuinte, da origem dos recursos que transitaram em sua conta, não havendo a necessidade de o Fisco juntar qualquer outra prova, nem comprovar o acréscimo patrimonial ou a manifestação de riqueza. Nessa linha, inclusive, é a Súmula Vinculante nº 26 do CARF:

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.

Dessa forma, é função do Fisco, na verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular/responsável das contas bancárias a apresentar documentos, informações e/ou esclarecimentos. Todavia, a comprovação da origem dos valores depositados é obrigação do contribuinte, dada a inversão do ônus da prova estabelecida pelo legislador.

Logo, tanto a citada Súmula 182, quanto a determinação do Decreto-Lei 2.471/88, restaram superadas, sendo nessa linha a jurisprudência do STJ, conforme exemplos a seguir:

EDcl no AgRg no REsp. 1.343.926/PR, Rel. Humberto Martins, DJe 13/12/02):

4. A jurisprudência dessa Corte inaugurou novo entendimento no sentido de inaplicabilidade da Súmula 182/TRF (“é ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”), e da possibilidade de autuação do Fisco com base em demonstrativos de movimentação bancária, em decorrência da aplicação imediata da Lei nº 8.021/90 e Lei Complementar nº 105/2001, como exceção ao princípio da irretroatividade tributária.

REsp 792.812, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 2/4/07:

10. A súmula 182 do extinto TFR, diante do novel quadro legislativo, tornou-se inoperante [...].

Sendo assim, também não se observa qualquer violação aos princípios constitucionais citados pelo Recorrente.

Logo, improcedem as alegações recursais quanto à presunção que lastreou o lançamento ora questionado.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira