



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.002152/2008-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-006.546 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente GUILHERME ALVES MOREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. OBJETO DA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE OU NULIDADE. A expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não objetiva limitar o alcance da ação fiscal, mas apenas instaurá-la, constituindo mero instrumento de planejamento e controle administrativo. Alterações ou prorrogações de prazos não são suficientes para efeitos de nulidades do lançamento ou para declaração de irregularidade de ato administrativo.

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

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.

À autoridade lançadora cabe 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. Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado), Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente). Ausente a Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GUILHERME ALVES MOREIRA contra o Acórdão de julgamento, que julgou parcialmente procedente o lançamento.

O Auto de infração refere-se a Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2005, exercício de 2006, no qual se apurou omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fl. 232 e seguintes):

“O contribuinte foi notificado- do início da ação fiscal em 16/06/2008, quando lhe foram exigidos os extratos bancários das quatro instituições financeiras em que mantinha conta, e que foss apresentados comprovantes hábeis e idôneos, coincidentes em data e valor, comprovando as origens dos depósitos nelas efetuados (fls. 04).

O Em 30/06/2008 o interessado solicitou prorrogação do prazo por quarenta e cinco dias (fls. 07). Em 14/08/2008 solicitou nova prorrogação de vinte e cinco dias (fls. 11), o que desta vez lhe expressamente foi indeferido (fls. 13). Em 03/09/2009, comparece aos autos para afirmar que os depósitos decorreriam de prêmio de loteria recebido em maio de 2005, no valor líquido de R\$ 1.064.881,31, e de rendimentos recebidos de pessoas físicas, no total bruto de R\$ 101.000,00, como estava em sua declaração (fls. 152).

Julgando estes esclarecimentos insuficientes para justificar a origem dos depósitos nas diversas contas do contribuinte, o autuante o intimou mais uma vez em 18/09/2008 para que comprovasse a origem de todos os depósitos (fls. 16).

O contribuinte volta então a requerer em 08/10/2008 dilação do prazo, desta vez por quarenta dias (fls. 18), o que lhe foi parcial e tacitamente concedido, pois em intimação lavrada em 17/10/2008 (fls. 19), postada em 22/10/2008 (fls. 33, verso) e recebida em 24/10/2008 (fls. 33), o contribuinte foi novamente intimado a comprovar em 20 dias a origem dos depósitos em suas contas (fls. 19). _

O Desatendida esta exigência até 11/11/2008, o autuante lavrou nesta data o auto de infração, que foi postado em 12/11/2008 (fls. 156, verso) e recebido pelo interessado em 19/11/2008 (fls. 156). Neste interim, quando o auto de infração ainda estava em trânsito postal e no último- dia do prazo para apresentação das provas requeridas, o contribuinte comparece aos autos para apresentar novo pedido de prorrogação, postado em 17/11/2008 (fls. 157) e recebido nesta mesma data na repartição (fls. 148).

O impugnante argumenta, em síntese, que falta no auto de infração a assinatura do agente fiscal, o que motivaria a sua nulidade; que houve cerceamento do direito de defesa, pois o auto foi lavrado em 11/11/2008, antes de esgotado o prazo de vinte dias de que dispunha para a apresentação das provas das origens dos depósitos, já que somente fora intimado para tanto em 24/10/2008; que as dilatações de prazo requeridas se justificam pelo fato das pessoas físicas não estarem obrigadas à contabilização formal. No mérito, argumenta que os depósitos se originaram dos rendimentos já declarados, incluindo o prêmio de loteria de R\$ 1.064.881,31, bem como de empréstimo para compra de veículo, no valor de R\$ 63.938,94, de depósitos provenientes de saques com o próprio cartão de crédito, somando R\$ 60.854,81, e de créditos em conta para redução de saldo devedor, no total de R\$ 339.849,84, que não

seriam fato gerador do imposto. Argui também que foram tributados em desacordo com a lei os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00, que se submetem ao limite anual de R\$ 80;000,00.

Após a decisão de primeira instância ter julgado parcialmente procedente a impugnação, o recorrente interpõe Recurso Voluntário nas e-fls. 214 e seguintes, reproduzindo as mesmas alegações de primeira instância.

Diante dos fatos narrados é o breve relatório

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

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

DAS PRELIMINARES

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE

No que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal MPF, verifica-se que essa é a ordem específica que instaura o procedimento fiscal, e que deverá ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal na execução deste procedimento, nos termos do art. 2º, do Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007 ([DECRETO Nº 6.104, DE 30 DE ABRIL DE 2007.](#)), *in verbis*:

“Art. 2º . Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil”

Eventual "falha" ou "omissão" no MPF não acarreta em nulidade do auto de infração. Isso porque o Mandado de Procedimento fiscal é o meio pela qual a administração Tributária se utiliza para o procedimento e controle dos atos fiscais, sendo que eventual irregularidades na emissão, alteração, prorrogação ou ausência de elementos formais não são causas suficientes a ensejar o cerceamento de defesa, desde que o contribuinte consiga elaborar sua defesa, sem vícios e sem dificuldades. O que é o caso dos autos, pois interpôs defesa e recurso, diante dos elementos que está sendo apontado como irregular.

Ainda, em análise do Conselho de Recursos da Previdência Social, por meio de sua Câmara Superior, especializada em matéria de custeio, editou, com lastro em normas semelhantes, o Enunciado n.º 25:

Enunciado n.º 25 (Resolução CRPS n.º 1, de 2006, DOU 06/03/06) A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal MPF não acarreta nulidade do lançamento.

Da análise dos autos não verifico ato que possa ensejar nulidades por meio de não cumprimento de alguma formalidade do MPF, e tampouco, por emissão de novo Mandado para perfectibilizar o procedimento fiscal, ou pelo prazo concedido. Ainda, o citado reexame do mandado não trouxe nenhum prejuízo ao fiscalizado.

Nesse sentido, em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento, não ocorrendo o cerceamento de defesa, pois o AI possui o indicativos dos critérios adotados, *quantum* autuado, bem como dos elementos que constituíram a infração e que foram inclusive objeto de questionamentos por parte do recorrente, e foram respeitados os prazos para manifestação.

Por outro lado, alega o recorrente nulidade em razão de não constar assinatura do auditor fiscal que lavrou o auto de infração. Porém, a referida alegação não procede, uma vez que a decisão de primeira instância já apontou onde estaria inclusive a assinatura do fiscal responsável pelo procedimento fiscal: "*Não procede a arguição do impugnante- de que falta a assinatura do fiscal, pois o auto de infração está regularmente assinado, com se pode-verificar às fls. 134/140*" (no caso e-fls. 135 e seguintes).

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

Portanto, afasto a alegação de nulidade alegada nas preliminares trazidas pela recorrente.

DO MÉRITO

No mérito alega o recorrente que não foram levados em consideração o prêmio obtido pelo contribuinte na loteria. Ocorre que conforme a decisão de primeira instância explicou o prêmio ganho pelo recorrente foi sim abatido quando do lançamento. Porém, este não obrou comprovar os demais valores que transitaram em sua conta corrente, incorrendo em omissão de rendimentos.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A fiscalização constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada.

Em que pese a tentativa do recorrente em apontar as entradas e saídas dos depósitos das contas correntes investigadas, essas não tiveram o condão de afastar a presunção de omissão de rendimentos.

Entendo que tais argumentos são meras alegações, sem prova capaz de afastar os apontamentos de omissão de rendimento feitos pela fiscalização.

Nesse sentido, o Lançamento tem por fundamento o art. 42, da Lei n.º 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. (Incluído pela Medida Provisória n.º 66, de 2002)

§ 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.

§ 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei n.º 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 n.º 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".

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Inexiste vício na aplicação das normas.

Para Hugo de Brito Machado “*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 (...)*”¹.

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.

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.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

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 Rogério Aparecido Gil, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

As afirmações do recorrente dizem respeito somente a mera alegações, deixando de apresentar provas de suas afirmações.

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 (§ 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 n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão o recorrente.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para não acolher as preliminares arguidas e no mérito negá-lo provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator