



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003593/2010-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.070 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente FERNANDA HALASZ BRESLOW
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira em relação aos quais os titulares, apesar de instados a fazê-lo, não comprovam, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A diligência e/ou perícia destinam-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, exceto as hipóteses do § 4º do art.16 do Decreto nº 70.235/1972.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 12-68.673 - 20ª Turma da DRJ/RJ1, fls. 480 a 491.

Trata de autuação referente a IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2006 no valor total de R\$ 891.390,67, sendo:

Imposto (2904) - R\$ 397.498.63

Juros de Mora (calculados até 29/10/2010) - R\$ 195.768.07

Multa Proporcional (passível de redução) - R\$ 298.123.97

O procedimento fiscal, a descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se detalhados no Auto de Infração (fls. 83/89) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 74/82), tendo sido apurada a infração "OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA".

A autoridade fiscal informa que a presente ação fiscal originou-se de outra ação fiscal, MPF nº 0819000-2008-00641-4, perante o cônjuge da contribuinte, Michael Robin Breslow, CPF nº 955.823.478-87, onde este informou possuir conta conjunta com a contribuinte no Banco Bradesco, agência nº 2165-2, conta corrente nº 12675-6. Assim, a contribuinte foi intimada para justificar a origem dos créditos na sua conta conjunta com seu cônjuge e nas demais contas de titularidade da contribuinte (conta nº 13.223-3, agência 2165-2 no Banco Bradesco).

Na presente autuação foram lançados 50% dos valores considerados como origem não comprovada na conta conjunta acima mencionada assim como os créditos considerados não comprovados na conta corrente de sua exclusiva titularidade.

Cientificada do Auto de Infração em 05/11/2010 (fl.90), a interessada apresentou, em 03/12/2010, por intermédio de seu procurador, a impugnação de fls. 100/122, na qual expôs as alegações a seguir reproduzidas, em síntese:

Alega inicialmente que o auto de infração é nulo, pois o MPF nº 0819000-2008-00641-4, em nome de Michael Robin Breslow, foi extinto tão logo venceu o prazo inicialmente concedido pela autoridade outorgante. A Teoria do Fruto da Arvore Envenenada se aplica aqui, pois este MPF decorre de MPF extinto, executado por agente incompetente para tal.

Afirma que não há nos autos do processo 19515.003592/2010-20 qualquer prova formal da prorrogação do MPF, dentro do prazo de vencimento, o que somente poderia ter sido prorrogada pela autoridade outorgante. Assim, defende que teria ocorrido decurso de

prazo e conseqüente extinção do MPF, e, portanto, a autoridade outorgante deveria indicar outro AFRFB como responsável pela execução do MPF. Conclui que qualquer ato praticado pelo AFRFB do MPF extinto é incompetente, causando a nulidade dos atos após a extinção do MPF sob sua responsabilidade.

Acusa a autoridade fiscal de, sem efetuar qualquer diligência, desconsiderar totalmente os documentos apresentados, e que já haviam sido juntados no processo do cônjuge, necessários à demonstração das doações realizadas por sua sogra que era a mantenedora de seu cônjuge.

Diz que prova disso seria a declaração pública realizada pela Sra. Mina Geller, que presenciou a senhora Mitzi, no ano de 2005, enviar US\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil dólares americanos) para o Brasil, bem como pela Sra. Diane Breslow Grether, que declara por instrumento público que, nos anos de 2004 e 2005, a Sra. Mitzi Breslow enviou aproximadamente R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) para a conta corrente do cônjuge da contribuinte, a fim de que ela, Sra. Mitzi, utilizasse como lhe aprouvesse (doe. 12). Durante esse período de 2005, a genitora do cônjuge da contribuinte continuou com as doações de valores para seu filho, como demonstram os documentos por ela assinados, informando que doou um total de R\$ 935.000,00 (trezentos e oitenta e cinco mil reais), sem contar outras doações reconhecidas pela irmã do cônjuge, Diane Breslow Grether.

Nesse sentido reclama que a autoridade fiscal não considerou comprovadas as vendas dos apartamentos que sua sogra possuía em Londres e Katy, sem jamais ter solicitado documentos oficiais para substituir as cópias acostadas aos autos.

Em vista disso, requer que seja detemünada diligência no Reino Unido, nos Estados Unidos da América e Israel com o fim de obter cópias oficiais dos documentos das vendas dos apartamentos da Sra. Mitzi Breslow assim como sua movimentação bancária.

Também solicita que a doação realizada por intermédio do Banco Central com a cooperação do Banco Bradesco seja objeto de diligência visto que tal valor ingressou no Brasil por instituições públicas. Entende que se não sabe informar a data do ingresso daquele valor, cabe a diligência ao auditor fiscal, pois se trata de medida extremamente fácil para um órgão visceralmente ligado ao Banco Central.

Reclama da afirmação da autoridade fiscal de que os cotejos entre as declarações de renda do impugnante e de sua mãe não servem para demonstrar as doações lá declaradas.

Defende a inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96, argumentando que resta incontestado que o entendimento expresso na Súmula 182 do extinto TFR continua atual e sobranceiro, alcançando também o art. 42 da Lei nº 9.430/96, o qual não fixa critério para sua aplicação em razão de não definir o percentual dos depósitos a ser considerado renda, lacuna essa que dá azo a arbitrariedades e, uma vez condenado o processo de arbitramento sem provas robustas, resta notório que a exigência fiscal ora imputada é absolutamente existente.

Requer ainda que lhe seja deferido prazo para que possa apresentar canhotos ou cheques daquelas contas emitidos pela Sra. Mitzi a fim de proceder, posteriormente, a exames grafotécnicos e para apresentar outros documentos.

Solicita que seja realizado minucioso levantamento nos extratos bancários para glosar créditos que ingressaram como dinheiro por transferência entre agências da mesma instituição financeira.

Além dos argumentos expostos, requer que o auto de infração seja declarado insubsistente por ausência de acréscimo patrimonial a descoberto, tendo em vista que se

trata basicamente de valores doados por Mitzi Breslow a seu cônjuge e que transitaram por sua conta corrente.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO.

A prorrogação do MPF poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, cuja informação está disponível na Internet.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF-F. NULIDADE.

Mesmo se o MPF-F. instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização, for extinto por decurso de prazo da prorrogação e posteriormente re-emitido. não é nulo auto de infração lavrado por autoridade que. nos termos da lei. possui competência para tanto.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira em relação aos quais os titulares, apesar de instados a fazê-lo, não comprovam, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 497 a 521, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De antemão, no tocante ao processo relacionado à comprovação de 50% dos depósitos em nome do esposo da recorrente, através do processo de nº 19515.003592/2010-20, tem-se que o referido processo foi julgado por outra turma deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo negado provimento aos recursos impetrados, com a consequente inscrição em dívida ativa da União.

Por questões didáticas, analisar-se-á as alegações recursais da recorrente em tópicos separados.

1 - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO

Considerando que esta ação fiscal teve origem com o MPF em nome de seu esposo e que o mesmo venceu tão logo venceu o prazo inicialmente concedido pela autoridade outorgante, ou seja, em 14 de junho de 2008, qualquer ato subsequente estaria viciado pela nulidade, inclusive esta autuação por ser fruto de árvore envenenada.

Quanto às alegações de supostas ilegalidades no que se refere ao vencimento do prazo de validade do MPF, tem-se que estas alegações não merecem guarida, haja vista o entendimento sumulado deste CARF, onde prega que irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição da súmula CARF n.º 171, que disciplina o tema:

Súmula CARF n.º 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

2 - PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Para a contribuinte, a decisão em debate é nula porque não obedeceu ao artigo 24 da lei n.º 11.457/2007, que estabelece o prazo legal para a análise de sua impugnação, pois é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

No caso, entendo que não se aplica no julgamento do processo administrativo tributário, a prescrição intercorrente, nos termos preceituados pela recorrente, conforme o entendimento sumulado deste CARF, a seguir transcrito:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Na análise dos demais itens recursais, que tratam dos créditos supostamente não comprovados, dos extratos bancários e da presunção de omissão de receitas; considerando a decisão homogênea a ser adotada, primeiro serão apresentadas as questões recursais, para ao final, ser proferida a decisão relacionada que será aplicada aos 3 itens do recurso.

3 - DOS CRÉDITOS SUPOSTAMENTE NÃO COMPROVADOS

Segundo a recorrente, os créditos nas contas questionadas, dizem respeito a vendas dos apartamentos em Londres (VZ), em Raty (UEA) e venda de bens em Israel, Demonstra insatisfação na afirmação do fiscal autuante no sentido de que a venda dos apartamento em Londres e Katy não poderem ser comprovadas, pois, o referido AFRFB jamais solicitou os documentos oficiais para substituir as cópias acostadas aos autos.

Para a suscitação das dúvidas porventura existentes, solicita que seja feita diligência para no Reino Unido, nos Estados Unidos da América e Israel, com o fim de obter cópias Oficiais dos documentos das vendas dos apartamentos da Sra. Mitzi Breslow. Do mesmo modo, aproveitando o relacionamento existente entre agências fiscais do Brasil, Inglaterra, Estados Unidos e Israel, seja solicitada àquelas a movimentação Bancária de Mitzi Breslow, pois assim se terá toda a certeza de que as vendas foram realizadas e o dinheiro foi por ela enviado para a conta corrente do cônjuge da contribuinte no ano de 2005.

Demonstra insatisfações também no tocante à interpretação dada pela fiscalização no tocante à imprestabilidade das Declarações de Renda, à doação realizada pelo BCB e à não comprovação de entrada do dinheiro da Sra. Nitri no País.

4 – EXTRATOS BANCÁRIOS

Segundo a recorrente, como é fácil perceber, os valores somente passavam pela conta corrente da contribuinte impugnante, para serem utilizados pela Sra. Mitzi Breslow. Fato esse comprovado através da análise da evolução patrimonial da contribuinte que retira qualquer dúvida sobre este fato, pois é equiparada às doações e acréscimos declarados na DIRPF de seu cônjuge, demonstrando que os valores somente transitaram pela sua conta corrente.

5 - DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 42 DA LEI 9.430/96.

Para a recorrente, a arguida presunção de omissão de rendimentos é antiga e já tem entendimento contrário a esta presunção legal, pois, o extinto Tribunal Federal de Recursos rejeitou a presunção de omissão de renda mediante a existência de depósitos bancários a descoberto, bem assim pacificou seu entendimento editando a Súmula de n.º. 182, com a redação de que é ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

Por conta desse disciplinamento legal e outras decisões judiciais no sentido, resta incontestado que o entendimento expresso na Súmula 182, do extinto TFR, continua atual e sobranceiro, alcançando também o art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o qual não fixa critério para sua aplicação em razão de não definir o percentual dos depósitos a ser considerado renda, lacuna essa que dá azo a arbitrariedades e, uma vez condenado o processo de arbitramento sem provas robustas, resta notório que a exigência fiscal ora impugnada é absolutamente insubsistente.

Finaliza seu recurso argumentando que os depósitos tanto não eram rendas da contribuinte que, como aponta a Sra. Mina Geller, os valores foram enviados para Brasil no ano de 2005 pela Sra. Mitzi e que não há demonstração de acréscimo patrimonial descoberto, tendo em vista que se trata basicamente de valores doados por Mitzi Breslow à seu cônjuge, Michael Robin Breslow, e que transitaram por sua conta corrente.

Quanto às supostas nulidades, no que se refere à decisão recorrida, por não ter solicitado diligência ou mesmo perícia, ao mesmo tempo em que indefiro a solicitação, entendo que foi correta a referida decisão em não ter solicitado, pois, em observância ao art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972 (PAF), por não haver matéria de complexidade que demande sua realização, tendo em vista que o lançamento decorreu de procedimento fiscal de verificação de obrigações tributárias, sem nenhum impedimento para realizá-lo apenas com base nas provas

documentais anexadas, sem necessidade de se devolver à unidade de origem o processo para fazer verificações ou constatações que deveriam ter sido apresentadas por ocasião da impugnação.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, exceto as hipóteses do § 4º do art.16 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcritas:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ademais, conforme já mencionado, ao desarrazoar a recorrente em relação aos aspectos do lançamento, no tocante aos créditos supostamente não comprovados, aos extratos bancários e à presunção de omissão de receitas; considerando que os argumentos trazidos no recurso voluntário são idênticos aos da peça impugnatória, sem a apresentação de novos elementos ou razões de defesa, ou apontar qualquer omissão; razão pela qual, em vista do disposto no § 3º do artigo 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF, estando os fundamentos apresentados na decisão de primeira instância estritamente de acordo com o entendimento deste julgador, adoto-os como minhas razões de decidir, o que faço com a transcrição dos tópicos relacionados da referida decisão, a seguir apresentados:

Prosseguindo-se na análise da lide. cabe observar o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430. de 1996. com as alterações introduzidas pelo art 4º da Lei nº 9.481. de 13 de agosto de 1997. e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trata da caracterização de omissão de receita a partir da constatação pela autoridade fiscal de depósitos bancários de origem não comprovada. Eis os termos do dispositivo legal:

"Depósitos Bancários

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 noimas 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, obseado que não serão considerados:

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

// - 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). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 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 Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6 Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de infonções 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) " (Grifou-se)

Tal previsão legal há que ser analisada sob a ótica dos arts. 43 a 45 do CTN. que estabelecem:

"Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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.

(...)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis." (Grifou-se)

Conjugando-se o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com o art. 43 do CTN, tem-se que o fato gerador do imposto de renda não é o crédito em conta bancária ou de investimento, mas a aquisição de disponibilidade por esse materializada, que, no caso, a lei autorizou considerar rendimento omitido na hipótese de restar não comprovada, por documentação hábil e idônea, sua origem.

Vale dizer, por disposição legal expressa, os depósitos bancários, que em princípio não constituiriam, por si sós, comprovação de ocorrência de fato gerador de imposto de renda, passaram a ser assim reputados, independentemente da identificação de sua natureza jurídica pela autoridade lançadora ou da existência de acréscimo patrimonial,

sob a ressalva da comprovação contrária por parte do contribuinte beneficiário dos créditos.

Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, estando dispensado de estabelecer um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito. Ocorrida a situação fática, no caso depósitos bancários de origem não comprovada, evidenciada está a infração.

Inaplicável, portanto, a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, citada pelo impugnante, visto que inteiramente superada pela entrada em vigor da Lei n.º 9.430, de 1996, que tornou lícita a utilização de depósitos bancários de origem não comprovada como meio de presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos.

Neste sentido a Súmula n.º 26 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Evidentemente, a presunção legal em comento não dá poderes irrestritos à autoridade fiscal, que deve observar certas regras para a validade do lançamento, agindo sempre nos limites fixados na norma legal. Nesse sentido, o auditor-fiscal deve intimar previamente o titular e os co-titulares da conta, se houver, para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados nas contas bancárias. Deve também excluir as transferências realizadas de uma conta para a outra do mesmo titular, para não tributar duas vezes o mesmo fato gerador, bem como excluir os depósitos ou créditos inferiores a R\$ 12.000,00, se seu somatório não ultrapassar R\$ 80.000,00. Além disso, ao buscar o valor supostamente omitido, a Fiscalização deve sempre levar em conta a realidade fática do contribuinte.

Em contrapartida, não descaracterizada de forma inequívoca a hipótese de incidência do imposto de renda, por meio de comprovação hábil e idônea da origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder dever de autuar a omissão no valor dos depósitos bancários recebidos, com fundamento na disposição legal analisada, que assim o autoriza.

Nesse contexto, há que se considerar que a comprovação da origem aludida pela norma legal somente é satisfeita pela comprovação da operação específica que teria dado origem aos recursos creditados, acompanhada da documentação indispensável a ela inerente, que a descaracterize como sendo uma aquisição de disponibilidade econômica na acepção que a lei elegeu como fato gerador do imposto de renda.

Ou seja, a comprovação da origem requerida no *caput* do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, também combinada com a ressalva do § 2º do mesmo artigo, tem como efeito inequívoco inverter o ônus da prova aos contribuintes, que, desse modo, ficam demandados a comprovar que não houve, por meio do depósito bancário questionado pela fiscalização, a materialização da hipótese prevista em lei como sendo fato gerador do imposto de renda.

Tal fato não é uma ilação, mas literalmente o que dispõe o comando legal.

Assim, o contribuinte, regularmente intimado, deve necessariamente apresentar comprovação documental visando demonstrar a que se referem os depósitos efetuados em suas contas bancárias (qual a origem): se são rendimentos tributáveis já oferecidos à tributação; se são rendimentos isentos e não-tributáveis; se são recursos de terceiros que apenas transitaram pela sua conta-corrente; etc.

A contribuinte reclama que a autoridade fiscal desconsiderou os documentos apresentados durante a ação fiscal, mas, compulsando os autos, verifica-se que tal assertiva não é verdadeira.

Diversos créditos tiveram sua origem considerada comprovada pelos documentos apresentados, tais como despesas de plano de saúde reembolsadas e resgates de aplicações financeiras, tendo sido excluídos depósitos cujo montante corresponde a R\$ 721.539,06.

Os créditos cuja origem foi considerada não justificada decorreram do fato de que a autoridade fiscal considerou os documentos apresentados insuficientes para comprová-los, seja porque não respaldavam as operações a eles atribuídas pela contribuinte, seja porque não havia qualquer coincidência de datas e valores, ou sequer indicavam a data de supostas operações, sendo que, em relação a muitos créditos, nem mesmo a contribuinte conseguiu correlacioná-los com as alegadas doações e recursos de terceiros.

Na impugnação, a contribuinte reitera que os créditos ou eram decorrentes de doações de sua sogra ou eram recursos da própria que transitavam por sua conta corrente, mas o faz de forma genérica sem fazer o necessário vínculo entre cada depósito e a operação que o respalde, apresentando os mesmos documentos que constam do processo do cônjuge, juntando inclusive cópia integral do processo 19515.003592/2010-20.

Cabe destacar que a sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 não se confunde com a verificação da variação patrimonial.

Para comprovar que a origem dos recursos decorre de rendimentos já tributados, isentos ou com tributação exclusiva, fundo de investimento, empréstimo, doação ou de alienação de bens, o impugnante deveria demonstrar, de forma concreta e individual, amparado por provas documentais, a relação, caso a caso, entre aqueles valores e os depósitos objeto do lançamento.

Ademais, se fosse possível a utilização genérica das disponibilidades para justificar os valores depositados em contas correntes, a comparação haveria de ser feita com todos os depósitos verificados em suas contas correntes, e não apenas com os que foram objeto de lançamento.

Especificamente no que diz respeito às doações, concordo com a autoridade fiscal que, em se tratando de matéria tributária, os fatos devem ser devidamente comprovados com elementos que não deixem margem a dúvida quanto à consistência da operação de doação, não bastando a consignação da operação na declaração de rendimentos.

Compete ao interessado, o ônus de provar o fato quando intimado pela fiscalização, que tem atribuição legal para verificar a autenticidade de todos os fatos declarados, portanto, é preciso que as informações estejam corroboradas por documentação comprobatória da transação.

Nesse sentido é preciso esclarecer, primeiramente, que a doação assim como um empréstimo, para serem considerados como recursos, devem preencher alguns requisitos.

Faz-se necessário que a doação esteja informada nas declarações de rendimentos do doador e do donatário, todavia, tudo o que é informado na declaração está sujeito à comprovação conforme já abordado.

Além disso, é imprescindível que a saída dos recursos da conta do doador e a entrada desses valores na conta do donatário esteja cabalmente demonstrada.

Neste mesmo sentido tem sido a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas transcritas a seguir:

"DOAÇÃO - A justificação do acréscimo patrimonial, seja por doação ou qualquer outro meio, deve ser comprovado através de documentação hábil para tal. O fato de a doação estar consignada na declaração do doador e do donatário não é meio suficiente de prova. (Acórdão 1º CC104-7314/90) "

"DOAÇÃO - COMPROVAÇÃO - Para fins fiscais a doação deve obedecer ao disposto no art. 1165 do Código Civil e ser comprovada com documentos hábeis e idôneos que demonstrem a efetiva transferência dos recursos para o patrimônio do donatário. A simples declaração do contribuinte de que teria havido doação não é suficiente para afastar a tributação dos rendimentos recebidos. 1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-46.355 em 12.05.2004. Publicado no DOU em: 10.09.2004."

Acerca do assunto, cabe ainda a leitura dos arts. 538 e 541 do Código Civil, a seguir, que menciona outras formas de se comprovar a ocorrência de doações:

Art 538. Considerase doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

(...)

Art 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens moveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.

O art. 541 deixa claro que a doação deve ser feita por meio de escritura pública ou instrumento particular, podendo mesmo ser verbal apenas se versar sobre bens móveis e de pequeno valor, o que não é o caso dos valores envolvidos.

No caso de instrumentos particulares, o art. 128, inc. I, da lei nº 6.015/73, a seguir reproduzido, ainda prevê seu registro no Registro de Títulos e Documentos:

Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição: (Remunerado do art 128 pela Lei nº 6.216, de 1975).

I - dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor;(...)

Parágrafo único. Caberá ao Registro de Títulos e Documentos a realização de quaisquer registros não atribuídos expressamente a outro órgão.

Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros: (Remunerado do art. 130 pela Lei nº 6.216, de 1975).

(...)^{9º} os instrumentos de cessão de direitos e de créditos, de sub-rogação e de dação em pagamento.

Art. 130. Dentro do prazo de vinte dias da data da sua assinatura pelas partes, todos os atos enumerados nos arts. 128 e 129, serão registrados no domicílio das partes contratantes e, quando residam estas em circunscrições territoriais diversas, far-se-á o registro em todas elas. (Remunerado do art. 131 pela Lei nº 6.216, de 1975).

Destaque-se o art. 129 acima que prevê que os instrumentos de cessão de direitos e de créditos somente surtem efeitos em relação a terceiros quando registrados.

Ocorre que os documentos juntados às fls. 123/476 não têm a força probante necessária para caracterizar a efetiva existência da doação ou que os recursos não eram próprios, muito menos para provar a origem de depósitos aleatoriamente.

Ora, mera declarações firmadas pelas partes envolvidas sem o devido registro em cartório (fls. 393/394) ou declarações firmadas por pessoas com as quais existe vínculo de parentesco (fls. 190/194) tem evidentemente reduzido valor probatório, não se configurando em prova suficiente para confirmar a doação. Ademais, a doadora indica que os pagamentos foram feitos em espécie, não respaldando, portanto, que os créditos efetuados em conta corrente estão vinculados às supostas doações.

Acrescente-se, ainda, que a informalidade dos negócios entre pais e filhos não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações.

Tal informalidade diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública.

A relação entre fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção. A forma convencionada entre as partes diz respeito somente às partes, não exime o contribuinte de apresentar a prova do recebimento do dinheiro e não pode ser oposta à Fazenda Pública.

Ainda sobre as doações, não se pode deixar de observar também a obrigatoriedade perante o Fisco estadual do pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD - por parte do donatário, o que se restasse demonstrado nos autos, reforçaria sua argumentação, mas não foi o caso.

Cabe esclarecer que, em razão de a doação não ser objeto de tributação do imposto de renda na pessoa física do donatário, torna-se crucial a comprovação de sua existência para que se possa aceitá-la como justificativa de depósito bancário: caso contrário se estaria abrindo uma perigosa brecha para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos ou não-tributáveis, burlando, assim, a cobrança do imposto.

A comprovação é do contribuinte, e não do Fisco. Não é lícito obrigar a Fazenda a substituir o ora impugnante no fornecimento de prova que a este competia em decorrência da apuração de omissão de rendimentos por presunção legal, pois, como já exposto anteriormente, esta presunção tem o poder de inverter o ônus da prova.

Nesse sentido, deve ser esclarecido ainda que a finalidade da realização das diligências e perícias é elucidar questões que suscitem dúvidas para a solução do litígio, quando o exame dos autos não é suficiente para dirimi-las e revela-se necessária a coleta de novas informações ou elementos para instrução processual (diligência) ou parecer técnico de profissional habilitado (perícia).

Ou seja, a diligência e a perícia não se prestam para produzir provas de responsabilidade do contribuinte. Em se tratando de comprovação do origem de depósitos bancários, incumbe ao interessado trazer aos autos a devida comprovação, tal como determina o art. 42 da Lei nº 9.430/96 que fundamentou o lançamento.

Ademais, as diligências solicitadas até poderiam respaldar a argumentação de que a Sra. Mitzi dispunha de disponibilidades passíveis de doação, mas ainda assim não seriam suficientes para comprovar que os créditos efetuados na conta corrente da contribuinte decorriam das supostas doações, e, portanto, as considero prescindíveis no presente caso.

Deste modo, com fundamento nos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (arts. 35 e 36 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011), deve ser indeferido o pedido de diligência.

Ressalte-se ainda que, na impugnação da exigência, compete ao contribuinte municiar-se das provas necessárias para refutar todas as infrações contestadas, não se admitindo a

juntada posterior de novos documentos, salvo naquelas hipóteses taxativamente elencadas pelo § 4º do art. 16 do Decreto rr 70.235/72.

Efetivamente não estão as pessoas físicas sujeitas pela legislação tributária a manter assentamentos contábeis relativos às suas atividades, exceto naquilo que se refere, em determinadas situações, ao Livro Caixa. No entanto, a Lei n.º 9.430/96 trouxe a necessidade da comprovação da origem dos recursos creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira.

Assim, deveria a contribuinte manter em seu poder anotações que permitissem identificar os depósitos e os recursos que lhe deram origem, bem como, e mais importante, as provas documentais da vinculação entre depósitos e recursos.

Em suma, sem dispor de elementos de prova inequívocos, não pode as autoridades autuante e julgadora desconsiderar a presunção legal de omissão de rendimentos com base em simples alegações para as quais o interessado não logrou evidenciar, através de elementos de prova hábeis e idôneos, a que se referem os créditos efetuados em suas contas bancárias.

Relativamente ao pedido da contribuinte de que seja realizado um minucioso levantamento nos extratos bancados para glosar créditos que ingressaram como dinheiro por transferência entre agências da mesma instituição financeira, é preciso esclarecer que tal levantamento já foi realizado pela autoridade autuante na apuração dos créditos, tendo sido excluído os valores por ela identificados como inequivocamente decorrentes de transferência de conta bancária também auditada, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal.

Considero que tal análise somente caberia ser refeita nesta fase impugnatória caso a contribuinte houvesse identificado e indicado especificamente quais créditos corresponderiam a meras transferências entre contas bancárias dela próprias auditadas na ação fiscal, o que não foi o caso.

Quanto à alegação de que os dispositivos legais que serviram de base para a autuação seriam inconstitucionais por violarem artigos constantes da Carta Magna, cumpre ressaltar que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a inconstitucionalidade ou a ilegitimidade de lei, matéria reservada ao Poder Judiciário. O órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza, salvo nos casos autorizados por disposições legais, regulamentares ou normativas, baixadas por autoridade superior competente - de conformidade com o estatuído no art. 4º do Decreto n.º 2.346, de 10/10/1997 -, nos quais não se insere a presente matéria. Nesse sentido, dispõe o artigo 59 do Decreto n- 7.574/2011:

Art.59.No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).

Agiu corretamente a autoridade lançadora posto que a ela não cabe decidir pela aplicação ou não da norma legal. Pelo contrário, por ser a atividade pública plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, como adverte o parágrafo único do art. 142 do CTN, a norma legal não pode ser descumprida:

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.

Diante do exposto, voto pela improcedência da impugnação.

No tocante às decisões administrativas apresentadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Fl. 15 do Acórdão n.º 2201-011.070 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.003593/2010-74