

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10166.722888/2009-42**ACÓRDÃO** 2401-011.851 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 5 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** MARCIO MACHADO**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

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. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF nº 26.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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 comprova, 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DA E NATUREZA DA OPERAÇÃO. NECESSIDADE.

Para que seja afastada a presunção legal de omissão de receita ou rendimento, não basta a identificação subjetiva da origem do depósito, sendo necessário também comprovar a natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória. A comprovação da origem dos recursos depositados na conta bancária de titularidade do contribuinte deve ser feita de forma individualizada, apontando a correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária com os documentos apresentados, e de forma a atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros. Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de terceiros e saídas para pagamento de despesas destes mesmos terceiros, o contribuinte não comprova nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE QUE OS VALORES PERTENCEM A TERCEIROS.

A alegação de que os depósitos bancários sujeitos à comprovação de origem pertencem a terceiros, somente pode ser aceita se for comprovada com documentos que possibilitem demonstrar o fato, inequivocamente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS INFORMADOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O montante de rendimentos tributados na declaração de ajuste anual somente deve ser excluído dos valores creditados em conta de depósito e lançados a título de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada nos casos em que é plausível admitir que tais valores transitaram pela referida conta bancária, estando, assim, contidos nos depósitos objeto do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto às alegações acerca da inobservância do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 e erro na apuração da base de cálculo, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 473 e ss).

Pois bem. Contra a contribuinte em epígrafe foi emitido Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 380/404), referente ao exercício 2005, ano-calendário 2004, por Auditor Fiscal da Receita Federal, da DRF/Brasília-DF.

Após a revisão da Declaração foram apurados os seguintes valores (fl. 380):

Imposto	38.116,50
Multa Proporcional (Passível de Redução)	28.587,37
Juros de Mora (calculados até 30/11/2009)	22.103,75
Total do Crédito Tributário Apurado	88.807,62

O lançamento acima foi decorrente das seguintes infrações:

Omissão de Rendimentos – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento legal e detalhamento da infração nos autos (fls. 380/404).

O contribuinte apresenta impugnação, protocolada em 29/01/2010 (fls. 448/451), na qual, em síntese, expõe os motivos de fato e de direito que se seguem:

1. A ciência foi levada a efeito em 31/12/2009, mediante procuração enviada via FAX, a procurador em Brasília, visto que me encontrava ausente da cidade desde o dia 14 de dezembro, de modo a evitar possível decadência, caso houvesse lançamento do ano-calendário de 2004, como efetivamente ocorreu.
2. A fiscalização iniciou os trabalhos dos anos-calendário de 2004 a 2006 em 02 de setembro de 2008, com lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal, cientificado por AR em 03/09/2008.
3. Neste período solicitou os extratos bancários e passou a analisá-los até dezembro de 2009, concluindo pela diferença de IRPF do ano calendário de 2004, nada havendo a tributar nos anos-calendário de 2005 e 2006.
4. Dessas intimações, a última foi postada no dia 25 de novembro, com prazo cinco dias para apresentar diversas comprovações, entre elas origem de depósitos bancários, prazo este em desrespeito às normas insculpidas no RIR/99, para este tipo de procedimento fiscal.
5. A despeito do pedido de prorrogação, somente foram concedidos mais cinco dias, sob a justificativa de determinação da chefia, como consta à fl. 306.
6. A despeito das comprovações apresentadas, rejeitou parte delas, para lavrar um auto de infração com o valor principal de R\$ 38.116,50 e um montante total de R\$88.807,62, para o ano-calendário de 2004.
7. A documentação então apresentada, quando da resposta a intimação para comprovação dos depósitos foi referenciada por "doc 01", "doc 02" e assim sucessivamente, onde na cópia da relação de depósitos, está apontado ao lado de cada depósito o documento correspondente.
8. O "doc 01", fornecido pela SJ Administradora de Imóveis Ltda., refere-se aos comprovantes de depósitos feitos em minha conta corrente no Banco do Brasil, relativos a aluguéis da empresa Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., CNPJ 04.256.744/000122, da qual sou sócio, relativos a imóveis de propriedade da empresa, conforme escritura, também em anexo. Tais depósitos eram feitos na conta corrente da pessoa física, visto que à época não movimentava a conta da pessoa-jurídica.
9. Os doc. "02 a 04", fornecido por Unimóveis Universal Imóveis SS Ltda., igualmente referem-se a depósitos feitos na conta corrente da pessoa física, também de

imóveis de propriedade de Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., conforme escritura apresentada.

10. A despeito da documentação juntada, emitida pelas administradoras dos imóveis, com firmas devidamente reconhecidas, não foi aceita a comprovação da origem dos depósitos.
11. Assim, para subsidiar essa comprovação, de que tais aluguéis pertencem à empresa e não ao impugnante, anexam-se fls. da conta do razão analítico "Caixa geral" e "Receitas de Aluguéis" do ano-calendário de 2004, onde se verifica o registro não só da entrada no caixa, como o registro como receita.
12. Assim, ante os documentos já apresentados e estes novos, requer o acatamento destes valores como depósitos de origem justificada. Também não foi aceita a justificativa de honorários recebidos de Rosália Golenia de Souza, CPF xxx, no valor de R\$ 16.000,00 recebidos em 11/02/2004, mediante transferência no HSBC, sob justificativa de falta de contrato e/ou recibo.
13. Para tanto, anexa-se cópia do recibo à época fornecido, bem como cópia de tramitação do correspondente processo, que deu origem aos trabalhos realizados.
14. Outra justificativa não acolhida refere-se à transferência eletrônica TED, efetuada em 26/04/2004, no Unibanco. Trata-se de honorários pagos por OJS Consultoria e Assessoria Tributária, por serviços de consultoria prestados no processo de interesse de Osvaldo José de Souza, que tramita na Justiça Federal, conforme cópia de recibo e tela de acompanhamento do processo.
15. Com essa documentação requer o acolhimento dessas justificativas dos referidos créditos bancários.
16. Informa, ainda, que na declaração de ajuste anual de 2005, ano-calendário de 2004, há o registro da quantia de R\$ 9.950,00 relativos a rendimentos recebidos de pessoa física.
17. Como estava de viagem quando da intimação, recebida por meio de procurador, protesta pela juntada de documentos relativos aos rendimentos recebidos de pessoas físicas, que ingressaram na conta bancária, que se referem a aluguéis.
18. Pelo exposto, requer o acolhimento das comprovações realizadas, solicitando a criteriosa análise e cancelamento do auto de infração.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 473 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 496 e ss), alegando, em síntese, o que segue:

Das Considerações Iniciais

- 1) A fiscalização referente ao período de 01/01/2003 a 31/12/2003, Exercício 2004, foi encerrada anteriormente — haja vista o prazo decadencial —, tendo sido lavrado o Auto de Infração formalizado por meio do **Processo nº 14041.001389/2008-02**, o qual encontra-se aguardando julgamento pelo CARF; no entanto, por tratar-se de matéria idêntica à discutida nos presentes autos, de logo, se requer, que os dois processos sejam julgados conjuntamente.
- 2) Resta plenamente comprovada a origem de substancial parcela submetida à tributação, à qual se ainda não tivesse sido tributada deveria ser submetida às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos os valores, conforme o comando do § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.
- 3) Resta demonstrado que o saldo remanescente relativo aos depósitos efetivados no ano-calendário de 2004 não alcança o somatório mínimo exigido pelo inciso II, do §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, qual seja, R\$ 80.001,00.
- 4) Outro ponto da defesa a merecer destaque é a não exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos aos "Rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física" declarados pelo fiscalizado na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2005, Ano-calendário de 2004.
- 5) Também, foram incluídos no lançamento valores de créditos que não constam das planilhas para comprovação da origem de recursos que foram encaminhadas ao contribuinte, configurado um flagrante erro de transcrição cometido pela autuante, o que implica na exclusão desses "pseudos" depósitos bancários da base de cálculo tributável.
- 6) Ademais, foram computados na base de cálculo valores de créditos efetivados no Banco Real, quando na planilha que embasa o Termo de Verificação Fiscal — TVF consta que estes tiveram sua origem comprovada — **Crédito de Origem Justificada** -, conforme se infere do demonstrativo de fl. 395.
- 7) No caso dos autos, restou comprovado, desde o início do procedimento fiscal, que os depósitos bancários na conta corrente mantida no Banco do Brasil S/A, pelo fiscalizado, se referiam a rendimentos de aluguéis sobre **imóveis de propriedade da pessoa jurídica** Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., CNPJ nº 04.256.744/0001-22, conforme declarações das administradoras de imóveis "SJ Administradora de Imóveis Ltda." e "Unimóveis — Universal Imóveis SS Ltda.".
- 8) Com os documentos acostados aos autos resta demonstrado quem efetivou os depósitos bancários (Administradoras de Imóveis), a quem pertenciam os recursos (Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., CNPJ nº 04.256.744/0001-22), e mais, a que se destinavam os recursos (pagamentos de taxas condominiais e reparos/manutenção das salas de propriedade da pessoa jurídica).

- 9) Caberia à autoridade fiscalizadora intimar os depositantes, perscrutando a causa ou motivação da operação, para então, se fosse o caso, submeter os valores às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que os rendimentos teriam sido auferidos, na forma do art. 42, §2º, da Lei nº 9.430/96.
- 10) Outro ponto a ser considerado é a não aceitação da prova relativa a depósitos efetivados pela Sra. Rosália Golenia de Souza e pela pessoa jurídica OJS Consultoria e Assessoria Tributária e Empresarial Ltda., nos valores respectivos de R\$ 16.000,00 e R\$ 5.500,00.
- 11) Ora, estão legitimamente identificados os depositantes, e, o fiscalizado informa que tais rendimentos referem-se a trabalhos de consultoria na área tributária prestada aos depositantes. As declarações firmadas pelo fiscalizado e pelos depositantes fazem prova robusta da origem/comprovação destes recursos, que, se tributação sobre estes deveria recair seria nos termos da disposta no §2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Nos termos como acima descrito, caberia, também, nesse caso, a fiscalização ter aprofundado as investigações. Porém, no sentir do ora recorrente as provas neste caso, também, são mais que suficientes para ilidir a tributação sobre esses rendimentos.
- 12) Outro ponto da defesa a merecer destaque é a não exclusão da base de cálculo tributável dos valores de **Rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física declarados pelo fiscalizado** na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2005, Ano-calendário de 2004. Ora, as rendas declaradas devem ser excluídas dessa infração, pois é forte e indefensável o entendimento de que os valores auferidos e apresentados ao fisco (na Declaração de Ajuste Anual) passaram pela conta bancária.

Das Comprovações Apresentadas Ainda no Curso da Fiscalização

- 13) De início é de se ressaltar que a autuação foi motivada por "DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE **ORIGEM NÃO COMPROVADA**. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM **ORIGEM NÃO COMPROVADA**", nos termos da Descrição dos Fatos do Auto de Infração às fl. 382 dos presentes autos, que, também, descreve: "... o *sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações,...*". (negrejei!)
- 14) Ora, com os documentos 01 a 04 foi devidamente comprovada a origem dos recursos depositados no Banco do Brasil em conta corrente mantida pelo recorrente.
- 15) O "doc 01", fl. 275, fornecido pela empresa SJ Administradora de Imóveis Ltda., refere-se aos comprovantes de depósitos feitos em conta corrente mantida pelo recorrente no Banco do Brasil, provenientes de aluguéis da empresa Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., CNPJ nº 04.256.744/0001-22, da qual o recorrente é sócio, relativos a imóveis de propriedade da pessoa jurídica.
- 16) Os doc "02 a 04", fl. 276/278, fornecidos por Unimóveis — Universal Imóveis SS Ltda., igualmente referem-se a depósitos feitos na conta-corrente do recorrente, junto ao Banco do Brasil, relativos a aluguéis de imóveis de propriedade da pessoa jurídica Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda.

- 17) Os "docs 01, 02, 03 e 04" firmados pelas administradoras de imóveis, onde consta de forma expressa o detalhamento dos depósitos de aluguéis, coincidentes em datas e valores com os créditos efetivados na conta-corrente do recorrente junto ao Banco do Brasil S/A., não poderiam ter sido desconsiderados pelo fisco. Tratam-se de declarações de duas grandes empresas que efetivamente administram imóveis; fato que seria facilmente constatado pela fiscalização através dos registros (sistemas) da Receita Federal do Brasil. Note-se, que, em nenhum momento ventilou-se a hipótese de inidoneidade dos documentos apresentados pelo recorrente.
- 18) Observe-se que as declarações fazem referência expressa a pagamentos a Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., CNPJ nº 04.256.744/0001-22, a título de aluguéis, relativos a imóveis de sua propriedade.
- 19) A despeito da documentação juntada, emitida pelas administradoras dos imóveis, com firmas devidamente reconhecidas, não foi aceita a comprovação da origem dos depósitos. Também, para subsidiar a comprovação, de que tais aluguéis pertencem à empresa e não ao fiscalizado, foram anexadas fl. da conta do razão analítico "Caixa Gerare "Receitas de Aluguéis" do ano-calendário de 2004, onde se verifica o registro não só da entrada no caixa, como o registro como receita, **fl. 465/471 dos presentes autos**; prova que também não foi considerada pelo fisco.
- 20) A fim de enfrentar de forma definitiva a questão, o recorrente acosta aos autos os Contratos de Aluguéis mantidos pela pessoa jurídica Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., CNPJ nº 04.256.744/0001-22, com as administradoras de imóveis "SJ Administradora de Imóveis Ltda." e "Unimóveis — Universal Imóveis SS Ltda.".
- 21) A motivação da autuante para tributar na pessoa física os rendimentos de aluguéis da pessoa jurídica é tão frágil que o recorrente considerou desnecessário qualquer ilação à citada fundamentação. Senão vejamos: no Termo de Verificação Fiscal às fl. 388 a autuante afirma que não pode aceitar os argumentos do contribuinte haja vista que a pessoa jurídica Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda, CNPJ nº 04.256.744/0001-22, não tributou referida receita. Ora, essa argumentação não pode prevalecer em absoluta afronta ao princípio da entidade. Se tributação haveria de ser efetivada essa deveria ter sido constituída na pessoa jurídica e nunca na pessoa física.
- 22) Ademais, se tributação houvesse a ser efetivada na pessoa física do recorrente esta jamais poderia ser por "depósitos de origem não comprovada". Poder-se-ia pensar em uma tributação normal por receitas não declaradas (inciso II do art. 849 do RIR/99) mas nunca com a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96 (base legal do *caput* do art. 849 do RIR/99), conforme consta do enquadramento legal do auto de infração. O erro na fundamentação e enquadramento legal do auto de infração é motivo suficiente para a nulidade do procedimento fiscal.
- 23) Dessarte, em apreço às provas acostadas aos presentes autos, e, considerando as argumentações até aqui esposadas devem ser excluídos da tributação os depósitos relativos aos rendimentos de aluguéis da pessoa jurídica Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda, CNPJ nº 04.256.744/0001-22, efetivados em conta corrente do recorrente mantida junto ao Banco do Brasil, no valor de R\$ 11.284,76 (SJ Administradora de Imóveis Ltda.) e de R\$ 24.648,25 (Unimóveis — Universal Imóveis SS Ltda.).

- 24) Assim, ante os documentos já apresentados e estes novos, requer o acatamento desses valores como depósitos de origem justificada.
- 25) Também não foi aceita a justificativa de honorários recebidos de Rosália Golenia de Souza, CPF nº xxx, no valor de R\$ 16.000,00, depositados em 11/02/2004, mediante transferência no HSBC, sob justificativa de falta de contrato e/ou recibo.
- 26) Em sua motivação a autuante no TFCV às fl. 390 informa que: *"Não aceitamos como comprovado e justificada a origem do depósito, tendo em vista que não foi apresentado qualquer documento relacionando o contribuinte à Sra Rosália (Contrato de prestação de serviços, comprovação de processo protocolado nos órgãos da justiça, recibo etc)"*.
- 27) Ora, encontra-se plenamente comprovado que a Sra. Rosália Golenia de Souza transferiu para a c/c do recorrente, mantida junto ao HSBC, a quantia de R\$ 16.000,00, fl. 273, identificando-se, assim a origem dos recursos.
- 28) Por outro lado, as declarações (recibos) firmados pelo recorrente e pela Sra. Rosália Golenia de Souza, especificando os serviços prestados; quais sejam, consultoria tributária nos autos do processo nº 10166.001805/96-93, não podem ser simplesmente desconsideradas pelo fisco, **fls. 452/454**. Anexa-se, à presente peça, a fim de ilidir qualquer dúvida declaração da Sra. Rosália Golenia de Souza, CPF nº xxx, reafirmando a prestação dos serviços e o pagamento da remuneração pelos trabalhos de consultoria prestados pelo recorrente.
- 29) Com efeito, as declarações/recibos firmados sob as penas da lei, a rigor, são documentos hábeis a comprovar um fato. Cabe ao agente fiscal desconstituir a afirmação neles consubstanciados, consequência inelutável do dever de prova e investigação dos fatos que lhe cabe. Declarações/recibos de terceiros também constituem "documentação hábil e idônea" para comprovar determinado fato, razão pela qual declarações por eles firmadas devem constituir especiais elementos na busca da verdade material.
- 30) Ademais, ressalte-se que as transações negociais efetivadas entre pessoas físicas não têm o formalismo das formalizadas entre pessoas jurídicas, que têm obrigação legal de manter escrituração contábil.
- 31) Dessarte, requer o recorrente o reconhecimento da comprovação da origem do depósito efetivado pela Sra. Rosália Golenia de Souza, junto ao HSBC, no valor de R\$ 16.000,00; excluindo-se, portanto, referido valor da base de cálculo tributável.
- 32) Outra justificativa não acolhida refere-se à transferência eletrônica — TED, efetuada em 26/04/2004, no Unibanco. Trata-se de honorários pagos por OJS Consultoria e Assessoria Tributária e Empresarial Ltda., por serviços de consultoria prestados no processo de interesse de Osvaldo José de Souza, que tramita na Justiça Federal, conforme cópia de recibo e tela de acompanhamento do processo nº 2001.34.00.011894-5, **fl. 455/463**.
- 33) Da mesma forma, encontra-se plenamente comprovado que a OJS Consultoria e Assessoria Tributária transferiu para a c/c do recorrente, mantida junto ao Unibanco, a quantia de R\$ 5.500,00, fl. 274, identificando-se, assim a origem dos recursos.
- 34) Também, a motivação da autuante para a tributação do valor de R\$ 5.500,00 não pode prosperar; senão vejamos: *"O contribuinte comprovou o depósito, mas não*

apresentou documentos que justificassem a origem do recurso, tendo em vista que não foi apresentado qualquer documento relacionando o contribuinte à empresa depositante (Contrato de prestação de serviços, comprovação de processo protocolado nos órgãos da justiça, recibo etc.)..."

- 35) Ora, as declarações (recibos) firmados pelo recorrente e pelo Sr. Osvaldo José de Souza — sócio da empresa OJS Consultoria e Assessoria Tributária -, especificando os serviços prestados; quais sejam, consultoria tributária nos autos do processo judicial nº 2001.34.00.011894-5, não podem ser simplesmente desconsideradas pelo fisco, **fl. 455/463**. Anexa-se, à presente peça, a fim de ilidir qualquer dúvida declaração da pessoa jurídica OJS Consultoria e Assessoria Tributária e Empresarial Ltda., **CNPJ** nº 01.830.114/0001-21) firmada por seu sócio Sr. Osvaldo José de Souza, reafirmando a prestação dos serviços e o pagamento da remuneração pelos trabalhos de consultoria prestados pelo recorrente.
- 36) Conforme acima exposto, as declarações/recibos firmados pelo prestador e receptor dos serviços não podem simplesmente ser desconsiderados pelo fisco. As declarações/recibos firmados sob as penas da lei, a rigor, são documentos hábeis a comprovar um fato. Cabe ao agente fiscal desconstituir a afirmação neles consubstanciados, consequência inelutável do dever de prova e investigação dos fatos que lhe cabe. Declarações/recibos de terceiros também constituem "documentação hábil e idônea" para comprovar determinado fato, razão pela qual declarações por eles firmadas devem constituir especiais elementos na busca da verdade material.
- 37) Destarte, requer o recorrente o reconhecimento da comprovação da origem do depósito efetivado pela OJS Consultoria e Assessoria Tributária e Empresarial Ltda., junto ao Unibanco, no valor de R\$ 5.500,00; excluindo-se, portanto, referido valor da tributação.
- 38) Em relação à tributação desses valores esclarece-se, mais uma vez, que se fosse devida, poder-se-ia pensar em uma tributação normal por receitas não declaradas (inciso II do art. 849 do RIR/99), mas nunca com a prerrogativa da tributação presumida com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.
- 39) Outro argumento não acatado pelo julgado de **1ª** instância refere-se à exclusão da base de cálculo tributável dos valores de **"Rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física"** declarados pelo fiscalizado na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2005, Ano-calendário de 2004. Na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de,2005, Ano-calendário de 2004, há o registro de R\$ 9.950,00 relativos a rendimentos recebidos de pessoa física.
- 40) Ora, conforme antes esposado, as rendas declaradas devem ser excluídas dessa infração, pois é forte e indefensável o entendimento de que os valores auferidos e apresentados ao fisco (na Declaração de Ajuste Anual) passaram pela conta bancária.
- 41) Não parece plausível defender que somente os rendimentos oferecidos à tributação não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias. Ora, é razoável compreender que os rendimentos declarados e omitidos transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os rendimentos declarados ser excluídos em bloco do montante da omissão, já que

foram ofertados à tributação. Como exemplo desse entendimento, vejam-se os Acórdãos nº 102-48.761 e 106-17.117.

- 42) Assim, requer o recorrente que seja excluído da tributação o montante de R\$ 9.950,00, já tributados na DIRPF2005, declarados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física.

Dos Valores Tributados a Maior

- 43) No TVF às fl. 392 a autuante assim se reporta: *"Os valores relacionados nas planilhas referentes aos créditos efetuados em contas correntes do contribuinte, no ano de 2004, considerados de Origem Não Justificada, passam a ser objeto do presente Auto de Infração, com base no Art. 42 da Lei 9.430/96, alterada pelo art. 40 da Lei 9.481/97"*.
- 44) Observa-se na **planilha de fl. 395 — DEMONSTRATIVO DOS DEPÓSITOS RECEBIDOS EM CADERNETA DE POUPANÇA — ANOCALENDÁRIO 2004 — BANCO REAL S/A** —, parte integrante do TVF, que os valores de depósitos em dinheiro efetivados em janeiro, fevereiro, março, junho, agosto e outubro foram considerados pela fiscalização como **"CRÉDITO DE ORIGEM JUSTIFICADA"**.
- 45) No entanto, ao se computar os valores que foram levados à tributação nos meses acima referenciados vê-se que referidos valores compuseram a base de cálculo, conforme se infere do Valor Tributável demonstrado no Auto de Infração às fl. 382/383.
- 46) Ora, a informação constante na planilha de fl. 395 - **"CRÉDITO DE ORIGEM JUSTIFICADA"**- tirou do contribuinte qualquer preocupação em relação aos valores dos depósitos efetivados junto ao Banco Real, no ano-calendário de 2004. Somente agora o recorrente se deu conta do erro material cometido pela fiscalização ao levar à tributação valores que não foram questionados na fase do procedimento fiscal.
- 47) Dessarte, devem ser excluídos da tributação os valores dos depósitos em dinheiro efetivados junto ao Banco Real S/A em janeiro, fevereiro, março, junho, agosto e outubro de 2004 haja vista que estes foram considerados pela fiscalização como **"CRÉDITO DE ORIGEM JUSTIFICADA"**, nos exatos termos da planilha de fl. 395, parte integrante do TVF, peça efetiva da autuação fiscal.
- 48) Por outro lado vê-se que os demonstrativos que foram cientificados ao contribuinte para justificar a origem dos depósitos em suas contas bancárias são aqueles anexados às **fl. 239/246 e 270/274**, nestes se evidenciando que:
- 49) Em Junho de 2004 os valores dos créditos a tributar estão assim especificados: - R\$ 3.000,00 (HSBC) + R\$ 1.000,00 (HSBC) + R\$ 1.369,14 (BB) + R\$ 1.376,74 (BB) + R\$ 1.000,00 (BB), totalizando R\$ 7.745,88. No entanto, foi levado à tributação o valor de R\$ 8.745,88, fl. 382/384; tributando-se, assim, uma diferença a maior de R\$ 1.000,00.
- 50) Em Agosto de 2004 os valores dos créditos a tributar estão assim especificados: - R\$ 5.000,00 (HSBC) + R\$ 4.600,00 (Unibanco) + **R\$ 1.518,26 (BB)** + R\$ 1.170,46 (BB), totalizando R\$ 12.288,72. No entanto, foi levado à tributação o valor de R\$ 13.288,72, fl. 383/384; tributando-se, assim, uma diferença a maior de R\$ 1.000,00.

- 51) Em Outubro de 2004 os valores dos créditos a tributar estão assim especificados:
- R\$ 2.077,61 (Real) + R\$ 1.809,90 (Real) + R\$ 1.736,00 (Real) + R\$ 5.530,86 (Real)
+ R\$ 5.910,60 (Real) + R\$ 4.055,00 (Real) + R\$ 1.064,89 (Real) + R\$ 2.200,00
(Real) + R\$ 1.000,00 (HSBC) + R\$ 3.000,00 (HSBC) + R\$ 2.100 (Unibanco) + R\$
1.071,49 (BB) + 1.063,16 (BB) + R\$ 2.439,38 (BB), totalizando R\$ 35.058,89. No
entanto, foi levado à tributação o valor de R\$ 38.746,37, fl. 383/384; tributando-
se, assim, uma diferença a maior de R\$ 3.687,48.
- 52) Os valores tributados a maior em junho/2004 (R\$ 1.000,00); agosto/2004 (R\$
1.000,00) e outubro/2004 (R\$ 3.687,48) devem ser excluídos da tributação;
implicando numa diferença a ser excluída da base de cálculo no montante de R\$
5.687,48.

Recomposição da Base Tributável

- 53) Nesse passo, salutar, mais uma vez, aqui se transcrever o disposto no inciso II do
§3º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.481, de 1997, o
qual explicita que para efeito de determinação da **receita omitida, os créditos
serão analisados individualizadamente**, observado que não serão considerados:

I — *omissis*

II — **no caso de pessoa física**, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, **os de
valor individual igual ou inferior a** R\$ 12.000,00 (doze mil reais), **desde que o seu
somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de** R\$ 80.000,00
(oitenta mil reais).

- 54) Aqui, deve-se observar que, caso haja depósito de origem não comprovada de
valor superior a R\$ 12.000,00 no ano-calendário, aqueles de valores inferiores a
este limite citado e cujo somatório não excedam R\$ 80.000,00 devem ser
excluídos da tributação, remanescendo apenas a omissão de rendimentos dos
depósitos que excedam R\$ 12.000,00; o que não é o caso dos autos, porquanto
ao se analisar as planilhas de fl. 241/244, no que se refere ao ano-calendário de
2004, vê-se que os valores dos depósitos estão muito aquém desse limite.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e
julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de e-fl. 561. Sobre os
demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, é preciso pontuar o que
segue.

Pois bem. Inicialmente, vislumbro a ocorrência da preclusão em parte dos argumentos expostos pelo recorrente, eis que a tese de defesa trazida na impugnação difere substancialmente da tese aventada em grau recursal, tendo ocorrido o incremento de inúmeros tópicos não debatidos anteriormente.

A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que as questões trazidas no Recurso Voluntário não foram debatidas em primeira instância, fica prejudicada, consequentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, constato que as seguintes alegações estão preclusas, eis que não arguidas na impugnação, o que enseja o não conhecimento da peça recursal para a apreciação das seguintes matérias: (a) inobservância do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 e necessária exclusão dos depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00; (b) erro na apuração da base de cálculo: (b.1); erro de transcrição cometido pela autuante, ao incluir “pseudos” depósitos bancários na base de cálculo tributável; (b.2) erro na base de cálculo referente aos valores de créditos efetivados no Banco Real.

Por fim, esclareço que a presente análise recursal se limitará à análise das seguintes matérias e que foram anteriormente questionadas quando da impugnação: (a) inexistência de omissão de rendimentos em relação aos valores mencionados no “doc 01” (e-fl. 275), fornecido pela SJ Administradora de Imóveis Ltda; (b) inexistência de omissão de rendimentos em relação aos valores mencionados nos “docs 02 a 04” (e-fls. 276 e ss), fornecidos por Unimóveis – Universal Imóveis SS Ltda; (c) inexistência de omissão de rendimentos em relação aos honorários recebidos de Rosália Golenia de Souza, no valor de R\$ 16.000,00; (d) inexistência de omissão de rendimentos em relação à transferência eletrônica – TED, efetuada em 26/04/2004, no Unibanco, no valor de R\$ 5.500,00, referente a serviços de consultoria a OJS – Consultoria e Assessoria Tributária e Empresarial Ltda; (e) registro da quantia de R\$ 9.950,00 relativos a rendimentos recebidos de pessoa física.

2. Preliminar de conexão.

O recorrente suscita, preliminarmente, a conexão do presente processo com o Processo nº 14041.001389/2008-02, a fim de que os dois processos sejam julgados em conjunto, por se tratar de matéria idêntica à discutida nos presentes autos.

Cabe esclarecer que o exame do pedido resta prejudicado, eis que ambos os processos foram distribuídos a este Relator, tendo sido perfeitamente atendido o pleito de conexão, a fim de que os feitos pudessem ser julgados conjuntamente.

Dessa forma, não há qualquer controvérsia em relação ao ponto suscitado.

3. Mérito.

No tocante ao mérito, o contribuinte repisa, em grande parte, suas alegações de defesa, alegando, em suma, que: (i) parte dos valores depositados pertencem à empresa Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda, da qual o recorrente é sócio, relativos a imóveis de propriedade da pessoa jurídica; (ii) o valor recebido de Rosália Golenia de Souza diz respeito a honorários advocatícios; (iii) o valor recebido de OJS – Consultoria e Assessoria Tributária e Empresarial Ltda diz respeito a honorários advocatícios referente a serviços de consultoria; (iv) o montante de R\$ 9.950,00, já tributados na DIRPF2005, declarados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física, deveria ser excluído da tributação.

Pois bem. Inicialmente, cumpre frisar que a infração objeto da insurgência recursal foi apurada tendo como base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo que desde o início da vigência desse preceito a existência de depósitos bancários sem comprovação da origem, após a regular intimação do sujeito passivo, passou a constituir hipótese legal de omissão de rendimentos e/ou de receita. É de se ver o art. 42 da Lei nº 9.430/1996:

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.

Com efeito, a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, assim, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

É importante salientar que, quando o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que o depósito bancário não comprovado caracteriza omissão de receita, não se está tributando o depósito bancário, e sim o rendimento presumivelmente auferido, ou seja, a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do CTN.

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que os depósitos bancários são apenas os sinais de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação. Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o (s) titular(es) das contas bancárias, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

A existência do fato jurídico (depósito bancário) foi comprovada pela Fiscalização por meio dos dados bancários do contribuinte. Portanto, os depósitos (entradas, créditos) existem e não foram presumidos. O que a Autoridade Fiscal presume, com base em lei e em razão do contribuinte não se desincumbir de seu ônus, é a natureza de tal fato, ou seja, presumir que tal fato (o fato cuja ocorrência foi comprovada) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Nesta nova realidade erigida pelo legislador à condição de presunção legal, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, isoladamente considerado, mas sim pela falta de esclarecimentos da origem desses valores depositados. Ou seja, há uma correlação lógica estabelecida pelo legislador entre o fato conhecido (ser beneficiado com depósito bancário sem demonstração de sua origem) e o fato desconhecido (auferir rendimentos) e é esta correlação que dá fundamento à presunção legal em comento, de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas ou rendimentos omitidos.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação com documentação própria e individualizada que justifique os ingressos ocorridos em suas contas correntes de modo a garantir que os créditos/depósitos bancários não constituem fato gerador do tributo devido, haja vista que pela mencionada presunção, a sua existência (créditos/depósitos bancários desacompanhada da prova da operação que lhe deu origem), espelha omissão de receitas, justificando-se sua tributação a esse título.

Nesse caso, não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa à referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, por meio do enunciado da Súmula nº 26:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Com efeito, referida regra presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados, a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida, não sendo possível invocar, portanto, o princípio do *in dubio pro contribuinte* para se desincumbir de ônus probatório previsto em lei.

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ademais, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dispunha no sentido de que seria ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em

lançamentos fundados na Lei nº 9.430/96, a qual 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.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já definiu a questão em sede de Repercussão Geral no RE nº 855.649, e consolidou a tese no sentido de que o artigo 42, da Lei nº 9.430/96 é constitucional (Tema 842). Dessa forma, foi reconhecida a constitucionalidade da incidência tributária sobre os valores depositados em conta mantida junto a instituição financeira, cuja origem não for comprovada pelo titular — pessoa física ou jurídica —, desde que ele seja intimado para tanto (aspecto observado no caso concreto), em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996.

Outra questão relevante sobre o tema é que a comprovação da origem dos recursos deve ser individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária, a fim de que se tenha certeza inequívoca da procedência dos créditos movimentados, consoante o §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Assim, não é preciso a coincidência absoluta entre os dados, mas os valores auferidos devem corresponder aos depósitos efetuados nas contas, para fins de comprovar a origem do recurso.

E sobre a comprovação da origem dos depósitos bancários, meras cópias dos extratos bancários, Livro Razão, contratos firmados junto a terceiros, declarações firmadas por terceiros e planilhas elaboradas pelo sujeito passivo, não se constituem em prova hábil para refutar o lançamento, eis que não há a comprovação individualizada da origem dos depósitos bancários, baseando as alegações no campo das suposições, **sobretudo considerando que a fiscalização já realizou a conciliação entre a documentação apresentada e os depósitos constantes nos extratos bancários.**

A propósito, entendo que a decisão de piso decidiu acertadamente sobre a controvérsia posta, realizando uma análise minuciosa da prova acostada aos autos, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] No caso em concreto, o impugnante apresenta Livro Razão e Declarações de Imobiliárias (fls. 275/278 e 465/471), as quais não são provas hábeis para o ateste da origem e da natureza dos recursos depositados em conta bancária do impugnante.

Diferentemente do que assevera em sua impugnação, que estariam em anexo, não foram apresentados, dentre os documentos acostados, antes e depois de instaurada a fase litigiosa (fls. 452/471), uma Escritura Pública ou Contrato de Aluguel sequer, comprobatórios de que os supostos recebimentos são correspondentes a imóveis de propriedade da pessoa jurídica da qual é sócio, Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda.

Dentre os papéis apresentados à Fiscalização, há alguns contratos de cessão de direitos e escritura pública apresentados à Fiscalização, porém, não dizem respeito à pessoa jurídica, mas sim a pessoas físicas (fls. 294/299).

Acrescente-se que a DIPJ encaminhada pela empresa de consultoria tributária do impugnante, Machado & Oliveira Consultores Tributários S/C Ltda., não se coaduna com o Razão apresentado, uma vez que foi declarada à Receita Federal do Brasil movimentação anual integralmente **zerada** (fls. 334/370).

Não houve esclarecimento adequado do porquê da utilização de sua conta corrente para recebimento de valores da empresa supracitada, ou melhor, disse que não movimentava a conta corrente da pessoa jurídica. Ora, se a pessoa jurídica possui conta corrente, é exatamente isso que se quer esclarecer: por que não se utilizou da conta corrente da empresa?

Em especial, não esclareceu a que título aconteceu essa transferência de recursos da pessoa jurídica para a pessoa física. Qual a natureza de tal transferência de valores para a conta da pessoa física?

Em suma, não houve comprovação hábil e idônea da origem dos créditos supostamente indicados como recebidos a título de aluguéis, muito menos esclarecida efetivamente a razão de a pessoa física receber valores supostamente de propriedade da empresa da qual é sócia.

No que tange aos recibos apresentados (fls. 452/464), nos valores de R\$16.000,00 e R\$5.500,00, relativamente a supostos honorários recebidos, bem como consultas de internet, não são hábeis e idôneos para ateste da origem e natureza dos créditos bancários. Tais documentos, desacompanhados dos contratos de prestação dos supostos serviços prestados ou outros documentos correlatos, não têm valor probante, por si sós, perante a Fazenda Pública, pois são tão-somente papéis elaborados pelo próprio impugnante, sem interveniência dos supostos contratantes.

Por fim, quanto à quantia de R\$9.950,00, registrada como rendimentos recebidos de pessoas físicas, não há como excluí-la dos valores depositados, vez que não houve a comprovação documental hábil e idônea, identificando, individualizadamente, os créditos bancários correlatos.

Assim, em face da não comprovação da origem e natureza dos créditos, fica mantida a omissão apurada.

A prova dos autos, a meu ver, na verdade, atesta a higidez do lançamento tributário, eis que demonstra a total desorganização do autuado na condução dos seus negócios, sendo que a documentação juntada pelo recorrente, não logrou comprovar individualmente os depósitos e créditos com os documentos apresentados, nem estabeleceu nexo de causalidade entre as alegações e os documentos apresentados.

Em relação ao valor que alega pertencer a terceiros, o sujeito passivo **em nenhum momento demonstra a efetiva devolução dos valores recebidos**, nem mesmo apresenta

justificativas razoáveis para a utilização de sua conta corrente para recebimento de valores que alega pertencer a empresa da qual é sócio. Também não esclarece efetivamente a razão de a pessoa física receber valores supostamente de propriedade das empresas das quais é sócio.

Já em relação aos valores que alega ser honorários advocatícios, oriundos de patrocínio de causa judicial e de consultoria tributária, além da prova acostada aos autos estar lastreada em meras declarações e consultas de internet, cabe destacar que a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda, ônus no qual o sujeito passivo não se desincumbiu.

Ademais, o próprio recorrente informa que recebeu pelos serviços prestados, o que constitui renda tributável. Da documentação apresentada, não é possível afirmar se efetivamente ocorreu a prestação de cada serviço, quanto eventualmente foi repassado aos clientes e quanto se refere a ressarcimentos de despesas efetivamente pagas pelo contribuinte em benefícios de terceiros. Nos termos da lei, presume-se que todo o valor depositado na conta do contribuinte deve ser de honorários ou demais rendimentos tributáveis, já que não restou comprovado o que não é.

Se o recorrente, por sua conta e risco, optou por receber os recursos de terceiros nas contas de sua titularidade (pessoa física), caberia a ele demonstrar para a fiscalização a efetivação do supramencionado encontro de contas, eis que se está diante de nítida presunção legal.

Para comprovar a origem dos depósitos creditados em contas bancárias de sua titularidade, o contribuinte deveria não somente comprovar uma efetiva movimentação financeira consistente na transferência de numerário entre remetente e destinatário, mostrando sua procedência inequívoca de quem e de onde veio o dinheiro, como também, demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, a que título veio este recurso, ou seja, o porquê, o motivo pelo qual este recurso ingressou em seu patrimônio. Além disso, tratando-se de valores pertencentes a terceiros (como alega), deveria também apontar o repasse, também com base em documentação hábil e idônea e com datas condizentes.

Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas e saídas para pagamento em benefício de terceiros, conforme alegado, o contribuinte não está comprovando nada, permanecendo ausente o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros.

A informalidade dos negócios entre as partes não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito, apenas, a garantias mútuas que deixam de ser exigido 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 de outra natureza: é formal e vinculada à lei.

A prova requerida não é impossível de ser produzida, nem deveria apresentar grande dificuldade na sua obtenção, afinal tratam-se das contas bancárias do próprio interessado, que é a pessoa que detém o conhecimento das operações que realizou. Não se está exigindo que o contribuinte mantenha escrituração contábil equivalente às pessoas jurídicas, mas é indispensável que ele mantenha algum controle sobre os rendimentos recebidos, até para oferecê-los à tributação em sua declaração de ajuste anual.

Não cabe ao contribuinte se beneficiar da própria torpeza. É preciso ter em mente que não basta indicar de onde veio o valor creditado, mas sim justificar sua origem. E por justificar entende-se esclarecer que tal crédito, não levado à tributação pelo contribuinte, é de origem não tributável ou isenta. Caso contrário, quando o recorrente apenas aponta a origem sem qualquer justificativa, ele está apenas confirmando a presunção legal de omissão de rendimentos.

Ademais, consoante o disposto no Código de Processo Civil, as declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato (art. 408, do CPC).

Em que pese as alegações do recorrente, entendo que não logrou êxito em comprovar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários autuados, nem mesmo que se referem a valores que teriam apenas transitado pelas suas contas correntes.

Não há dúvida no sentido de que valores já oferecidos à tributação ou meros repasses financeiros não podem ser objeto de autuação, contudo, a comprovação deve ser acompanhada da identificação dos depósitos correspondentes, objeto de lançamento, de forma individualizada, acompanhada do estabelecimento de nexo causal entre a documentação juntada com o fato alegado e não de forma genérica, tal como pretende o sujeito passivo.

No caso dos autos, apesar de o recorrente insistir na tese segundo a qual tais valores seriam meros repasses, não colacionou elementos suficientes nos autos para comprovar suas alegações. Além de não comprovar o fato alegado, mediante o estabelecimento de nexo causal entre os valores depositados e a documentação acostada aos autos, a origem dos depósitos bancários não se comprova apenas com a identificação formal do depositante, exigindo, também, a demonstração da natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.

A propósito, embora tenha sido apontado pelo recorrente, que os recursos que foram depositados nas contas bancárias se tratam de receitas de terceiros, **o que constitui a base da autuação é a constatação de que tais recursos entraram na sua esfera pessoal, depositados em contas bancárias de sua própria titularidade**, e, quando intimado, não comprovou, de forma válida, a que título teria recebido esses recursos ou que tenha feito a utilização desses recursos em prol de outrem, de forma a descaracterizar o uso em benefício próprio e o auferimento desses rendimentos.

Ainda que restasse comprovado que a omissão de rendimentos imputada ao recorrente corresponde aos mesmos valores das receitas escrituradas no razão e diário da pessoa jurídica, decorre que essa parcela, que afirma pertencer à pessoa jurídica ou a terceiro, **foi depositada em conta bancária da pessoa física e ficou à disposição dela, configurando a obtenção de rendimento, não tendo o sujeito passivo sequer logrado êxito em comprovar que o recebimento de tais valores seria meramente transitório, por não haver nos autos a comprovação da devolução, para além dos valores já considerados pela fiscalização.**

Dessa forma, deve ser aplicado o entendimento preconizado na Súmula CARF nº 32, eis que o sujeito passivo não logrou êxito em comprovar que, de fato, os depósitos bancários pertenciam às pessoas jurídicas das quais é sócio:

Súmula CARF nº 32: A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros.

Nesse contexto, também não há que se falar em *bitributação* com rendimentos das pessoas jurídicas, por serem pessoas distintas, cada qual com o fato gerador respectivo, **não tendo sido comprovado** que os valores que ingressaram em suas contas bancárias, pertenciam, de fato, a terceiros, representando ingresso meramente transitório, acompanhado da respectiva devolução.

Em que pese as alegações do recorrente, entendo que não logrou êxito em comprovar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários autuados, nem mesmo que se referem a movimentação em sua conta corrente de valores titularizados por terceiros.

E, ainda, quanto aos valores expressos na planilha acostada aos autos pela autoridade lançadora, cabe destacar que o contribuinte as ignora completamente e não demonstra, pontualmente, a origem dos depósitos bancários que são objeto de questionamento pela fiscalização, apresentando sua origem para contrapor a acusação fiscal.

Para além do exposto, entendo que é razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, salvo se demonstrada a incompatibilidade da questionada omissão de rendimentos com a percepção dos valores declarados, e essa é justamente a hipótese dos autos.

No presente caso, entendo que os rendimentos declarados, como tributáveis, são incompatíveis com os valores remanescentes oriundos da omissão de rendimentos. E isso ocorre em razão da quantia objeto de declaração, como rendimentos tributáveis, frente ao montante objeto de omissão de rendimentos, permanecendo, portanto, a dúvida, de modo que seria ônus do contribuinte comprovar que esses rendimentos omitidos fizeram parte de sua declaração.

Nesse sentido, em relação aos rendimentos já declarados, deve-se ressaltar que sua exclusão do lançamento apenas poderia viabilizar-se na hipótese de ser demonstrado, pelo recorrente, que tivessem sido parte dos depósitos sem origem comprovada, sobre os quais foi aplicada a presunção de omissão de rendimentos. Como tal prova não foi apresentada, forçoso é considerar-se que se trata de outros rendimentos.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente a tabela de lançamento apresentada pela fiscalização, juntando, por exemplo, a comprovação da origem dos depósitos bancários, pois a mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de descaracterizar o trabalho efetuado pelo Auditor-Fiscal, pelo que persistem os créditos lavrados por intermédio do Auto de Infração em sua plena integralidade.

Ademais, à luz da Lei no 9.430, de 1996, cabe ao sujeito passivo demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos lhe trouxeram, pois somente ele pode discriminar que recursos questionados pela fiscalização. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater uma presunção legal (relativa) como a do presente feito, não sendo suficiente juntar uma massa enorme de documentos aleatórios, sem a devida correlação com os fatos geradores tributários. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Portanto, resta demonstrada a ocorrência do fato gerador *in casu*, qual seja, a aquisição de disponibilidade de renda/rendimentos pelo Recorrente representada pelos recursos que ingressaram em seu patrimônio, por meio de depósitos ou créditos bancários cuja origem não foi esclarecida e não oferecido à tributação, consoante o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Para além do exposto, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé¹, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Ademais, cabe destacar que, não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

Em resumo, a origem dos valores não se comprova apenas com a identificação formal do depositante, exigindo, também, a demonstração da natureza jurídica da relação que lhe deu suporte. Nessa toada, deve haver um liame lógico entre prévias operações regulares e os depósitos dos recursos em contas de titularidade do contribuinte.

Aproveitando o ensejo, transcrevo os seguintes trechos, de lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, no voto vencedor do Acórdão nº 9202-005.325, oriundo da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.

Com a devida vênia aos que adotam entendimento diverso, entendo como incabível que se quisesse, a partir da edição do referido art. 42, se estabelecer o ônus para a autoridade fiscal de, uma vez identificada a fonte dos recursos creditados, sem que tenha restada comprovada sua natureza (se tributável/tributado ou não), provar que se tratavam de recursos tributáveis, afastando-se, assim, a presunção através da mera identificação de procedência do fluxo financeiro.

Os documentos acostados pelo contribuinte, a meu ver, não são capazes de comprovar a origem do depósito, pois não são suficientes para o esclarecimento da natureza da operação que deu causa aos depósitos bancários, para fins de verificação quanto à tributação do imposto de renda.

Em outras palavras, a documentação carreada aos autos pelo contribuinte não possibilita qualquer vinculação entre os depósitos realizados, não sendo possível estabelecer uma correlação entre algum documento e valores depositados, individualmente ou em conjunto.

Entendo, pois, que pela documentação acostada aos autos, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo, capaz de

afastar a higidez do lançamento, não sendo suficiente o mero inconformismo com a acusação fiscal.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Deveria, também, compará-los com seus extratos bancários, cheques, ordens de pagamento etc, o que *in casu* não aconteceu. Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

A propósito, não cabe à autoridade julgadora afastar a presunção do art. 42, da Lei nº 9.430/1996, **com base em provas indiciárias**, sendo necessário a comprovação efetiva, de forma individualizada, acerca das origens dos depósitos, seja no sentido da procedência, seja no sentido de causa desses depósitos.

Destaco, ainda, que a apresentação do recurso ocorreu no ano-calendário de 2013 e, até o presente momento, o recorrente não anexou qualquer documento adicional nos autos, capaz de comprovar suas alegações, tendo tido tempo suficiente para se manifestar, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos e que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Dessa forma, considerando que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários, não há como afastar a acusação fiscal de omissão de rendimentos.

Para além do exposto, entendo que os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não havendo que se falar em conversão do

presente feito em diligência, como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, exceto quanto às alegações acerca da inobservância do art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/96 e erro na apuração da base de cálculo, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.