



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10215.720160/2008-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-006.084 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de março de 2020  
**Recorrente** MANOEL ELIAS DE LIMA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DECLARAÇÃO RETIFICADORA TRANSMITIDA PELO AUTUADO OU  
DEMAIS ENVOLVIDOS NAS INFRAÇÕES. AUSÊNCIA DE  
ESPONTANEIDADE APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

As declarações retificadoras transmitidas após o início do procedimento fiscal seja pelo contribuinte, seja pelos demais envolvidos nas infrações, carecem de espontaneidade, a teor do disposto no § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972 e art. 138 do CTN, não produzindo efeitos sobre o lançamento de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, autoriza o lançamento com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Na determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, com as exclusões autorizadas por lei, sendo imposto ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade. É dever do autuado comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza, devendo tais elementos de prova coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda justificar.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-19.775 - 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - DRJ/BEL (fls. 1282/1291), que julgou procedente lançamento de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) relativo aos exercícios 2004, 2005 e 2006.

Consoante o Auto de Infração (fls. 1081/1087), foi apurada a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada em contas de depósitos ou investimentos mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o autuado, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados. As circunstâncias e desenvolvimento do trabalho de auditoria fiscal encontram-se minuciosamente descritos no Termo de Verificação de Infração lavrado pela autoridade fiscal autuante, documento de fls. 1088/1167.

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 1173/1198), impugnação esta enviada por via postal em 10/09/2008, e que se encontra assim resumida no Relatório constante do Acórdão nº 01-19.775:

No dia 18/09/2008, foi juntada a impugnação de fls. 1167/1192, cujo teor, em suma, foi o seguinte:

- 1) Fls. 1168/1171. Inexistência de acréscimo patrimonial ou omissão de renda pelo Impugnante;
- 2) Fls. 1171/1179. Recebimento de clientes da empresa SM PARÁ MADEIRA E LAMINADOS LTDA.;
- 3) Fls. 1179. Movimentação de recurso próprio;
- 4) Fls. 1180/1181. Transferência entre contas bancárias do próprio impugnante;

- 5) Fls. 181/1184. Distribuição de Lucros da Pessoa Jurídica;
- 6) Fls. 1184/1189. Ilegalidade de se efetuar o lançamento exclusivamente com base em movimentação bancária;
- 7) Invoca a Súmula 182 do extinto TRF;
- 8) O Fisco não fez prova, no termo de fiscalização, do aumento do patrimônio do Impugnante ou de aquisição de receitas, apenas inverteu o ônus da prova;
- 9) O Impugnante não está legalmente obrigado a manter registro contábil ou movimento de caixa;
- 10) O Impugnante demonstrou que toda a movimentação bancária questionada pelo Fisco referia-se a: a) baixas automáticas de Poupança, Fundo de Transferência de CCDI e RSG FAQ automático de suas contas; b) recebimento de clientes da empresa SM PARÁ MADEIRA E LAMINADOS LTDA. da qual é sócio e, por essa razão, alguns clientes utilizaram sua conta particular para pagamento dos débitos existentes; c) movimentação de recurso próprio referente a saldo de caixa de ganhos já declarados em DIPF de períodos anteriores; d) transferência entre suas contas bancárias no BRADESCO S/A, Agência 1.288-2; e) distribuição de lucros da Pessoa Jurídica ao Impugnante;
- 11) Finalmente, solicita que seja declarado totalmente improcedente o auto de infração, vez que o fato gerador do tributo é o acréscimo patrimonial e não o depósito.

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro grau tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi mantido o lançamento no julgamento de primeiro grau (fls. 1282/1291). O acórdão exarado apresenta a seguinte ementa:

#### DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. GLOSA.

A dedução de despesas escrituradas em livro caixa está limitada às receitas da atividade autônoma, devidamente comprovadas, *ex vi* do art. 76 do Decreto nº 3.000, de 1999.

#### INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base em valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

Foi interposto recurso voluntário em 20/09/2011 (fls. 1296/1319), onde são ratificados todos os termos da impugnação e requerido o julgamento pela total insubsistência da autuação, onde destaco abaixo os principais argumentos articulados:

#### I - OS FATOS

- i) - DA INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL OU OMISSÃO DE RENDA PELO RECORRENTE

A primeira análise a ser feita é a que possibilite à conclusão da ocorrência ou não do fato gerador do imposto de renda.

A resposta desta questão remete ao art. 37 do Decreto 3.000/99, que afirma ser fato gerador do tributo IMPOSTO DE RENDA:

(...)

Ocorre que, como bem demonstrado pelo Recorrente em todas as suas respostas aos Termos de Intimações, a movimentação em suas contas bancárias, no período fiscalizado, não poderiam ser tributadas, vez que refletem:

Baixas Automáticas de Poupança, Fundo, Transferência de CCDI e RSG FAQ Automático de contas do Recorrente,

Recebimento de clientes da empresa SM PARÁ Madeira e Laminados LTDA. da qual é sócio e por esta razão alguns clientes utilizavam da(s) conta(s) particular(es) para o pagamento dos débitos existentes;

Movimentação de Recurso Próprio referente a saldo de caixa de ganhos já declarados em DIRPF de períodos anteriores;

iv) Transferência entre contas bancárias do próprio Recorrente, operações estas realizadas somente no Bradesco S.A., Agência 1.288-2;

Distribuição de Lucros da Pessoa Jurídica ao Recorrente.

Há de se ressaltar que o Recorrente não só alegou como provou cada um destes fatos, especialmente através da farta documentação acostada aos autos: Fls. 26/324 e 375/497, 719/881, 578/605 e 897/916, dentre outros.

Contudo, o que fez a r. Auditora face a estes argumentos e documentos?

Desconsiderou sua grande maioria, declarando-os inidôneos e desabilitados para comprovar a movimentação bancária objeto da fiscalização, afirmando em síntese que "após regularmente intimado e reintimado, (o Recorrente) não trouxe a documentação completa para comprovar todos os depósitos relacionados".

E ainda, complementando sua autuação, utilizou da presunção legal juris tantum descrita no art. 42 da Lei nº 9.430/96, pelo qual resultou na autuação do Recorrente, excluindo da sua apuração tão somente as Baixas Automáticas de Poupança e outras movimentações (item "i").

A postura dessa Fiscal acabou sendo encampada pela decisão administrativa de primeiro grau, em inegável violação ao princípio da verdade material, razão por que o decisum" deve ser reformado.

Porém faltou razão à Auditora e, insista-se, à r. Decisão administrativa singela, vez que, enfatiza-se: todos os documentos apresentados são idôneos e hábeis a comprovar toda a movimentação bancária havida na conta-corrente do Recorrente, conforme se extrai das razões a seguir dissertadas.

#### ii) DO RECEBIMENTO DE CLIENTES DA EMPRESA SM PARÁ MADEIRA E LAMINADOS LTDA

Desde a resposta objeto do Termo de Início de Fiscalização (Fls. 26/324), o Recorrente sempre afirmou ser sócio da Empresa SM PARÁ Madeira e Laminados LTDA., e que a maioria da movimentação bancária sob fiscalização referia-se a recebimento dos débitos pelos clientes daquela pessoa jurídica.

Afirmou, ainda, que a utilização de sua conta para esta movimentação bancária se deu em razão da localização da empresa no Distrito de Castelo dos Sonhos, no município de Altamira — PA, fato este que ocasiona dificuldades de toda sorte para realizar a contento as transações negociais da atividade da pessoa jurídica (ramo madeireiro).

Ademais, conforme farta documentação colacionada aos autos, os depósitos objetos da fiscalização e que são oriundos de recebimentos dos débitos de clientes da pessoa jurídica foram utilizados para pagamentos das despesas desta mesma empresa.

Desse modo, encontra-se afastada qualquer possibilidade de se tributar a pessoa física, vez que inexistiu aumento de renda ou de riquezas (fatos geradores de imposto da pessoa jurídica), compreensão esta avalizada por decisões de outras delegacias da Receita Federal, in verbis:

(...)

Por derradeiro, \*cumpre relembrar que o Recorrente, comprovando todo o alegado, anexou aos autos os seguintes documentos da pessoa jurídica e que por certo, se fossem devidamente valorados em conjunto com os então apresentados pela pessoa física, teriam o condão de afastar a tributação imposta a esta última:

- a. Livro de Registro de Saídas (Fls. 719/765);
- b. Extratos Bancários (Fls. 766/881)
- c. Livros Caixas (Fls. 578/605)
- d. DCTF's (Fls. 897/916)
- e. DACON, DIPJ e DACON

Pois bem, e munido destes documentos, o Recorrente, às Fls. 375/416, comprovou que R\$ 5.871.894,89 (cinco milhões, oitocentos e setenta e um mil, oitocentos e noventa e quatro reais e oitenta e nove centavos) presentes em suas movimentações bancárias refletiam, em verdade, o recebimento de créditos da pessoa jurídica em sua conta-corrente particular.

Ademais, através do Livro de Registro de Saídas (Fls. 766/881) e Extratos Bancários da empresa (Fls. 766/881), o contribuinte Recorrente igualmente comprovou à autoridade administrativa que a pessoa jurídica da qual é sócio possuiu faturamento maior que a sua movimentação bancária, mais ainda, que a movimentação financeira que lhe falta em suas próprias contas (PJ) circulou na conta da pessoa física de seu sócio.

Contudo, não satisfeita, a Auditora novamente intimou o Recorrente às Fls. 882/888 para que justificasse as diferenças entre o valor dos depósitos e das notas fiscais. Continuamente, o Recorrente em sua resposta, afirmou às Fls. 893 que: "os créditos declarados como recebimentos de clientes sem os devidos comprovantes de nota fiscal, trata-se de depósitos feitos pelos clientes com cheques de terceiros em vários pagamentos o que no mercado é uma prática muito utilizada"...

E não poderia ser outro o argumento do Recorrente. É que à época da fiscalização que originou o AI impugnado, em nosso país exigia-se de toda e qualquer movimentação bancária a famigerada CPMF, que incidia para toda e qualquer movimentação financeira que ocorresse nas contas de pessoas físicas e jurídicas.

Desse modo, muitos contribuintes (inclusive os clientes da empresa SM PARÁ MADEIRAS) evitavam a oneração da carga tributária de suas empresas, e para isso, pagavam os débitos que possuíam com a pessoa jurídica através de cheques adquiridos de terceiros. •

E tudo isso, repete-se, fato corriqueiro nas práticas comerciais.

Até mesmo é necessário elencar que a pessoa jurídica confessou essa informação, através das DCTF's anexas (Fls. 897/916), medida tomada pretendendo "solucionar a falta de controle ou mesmo a não utilização de metodologia adequada na época, à empresa resolveu reconhecer estes valores e tributou novamente conforme demonstra suas DCTF's e relação de anexa".

Assim, o fato da confissão praticada pela pessoa jurídica, por via reversa, consolidou ainda mais os argumentos do Recorrente, vez que a pessoa jurídica assumiu a diferença a ser tributada e avalizou todos os argumentos apresentados pelo Recorrente.

Entretanto, reluzindo o caráter confiscatório do processo, a Auditora declarou, em síntese que:

..."esta fiscalização não tem por objeto a empresa SM PARÁ MADEIRAS E LAMINADOS LTDA, sendo que esta tributação (na pessoa jurídica) não eximirá a

tributação na pessoa física do Sr. Manoel Elias de Lima que não trouxe documentação hábil e idônea capaz de nos provar que os depósitos acima se refeririam a movimentação de sua pessoa jurídica".

Na sequência, completou afirmando que a documentação trazida aos autos (DCTF's, Livro Diário, Livro de Saídas das Notas Fiscais, Extratos de Contas, dentre outros) não foram hábeis e idôneos a comprovar que os recursos depositados nas contas do Recorrente eram realmente da pessoa jurídica, preferindo descartar essas informações contábeis e substituí-las pela "presunção juris tantum legislada no art. 42 da lei n.º 9430/96" e conseqüentemente "tributar esses valores como Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem não Comprovada".

É absurda tal conclusão, vez que conforme reiteradas decisões das Delegacias da Receita Federal deste país, os documentos apresentados pelo Recorrente constituem-se documentos legais e hábeis a comprovação dos fatos, vez que possuem presunção legal de veracidade intrínseca e extrínseca.

(...)

E é igualmente certo que a cada fato gerador ocorrido nasça apenas uma obrigação tributária correspondente de forma que as manifestações positivas do aumento de riquezas não estejam sujeitas a "múltiplas incidências tributárias", bem como vedado que o ente estatal responsável em verificá-las as considere como ocorridas mais de uma vez.

Contudo, o AI está imputando ao contribuinte fiscalizado obrigação tributária já confessada e incluída na DCTF pela pessoa jurídica, e conseqüentemente, pretende afirmar ser lícito o bis in idem em matéria tributária, ao tributar os mesmos fatos na pessoa física do Recorrente.

Num outro giro de argumentação, denota-se que o ato de tributar duas vezes um "único fato" pode ocorrer além do campo normativo, ou seja, extra legem. Dito de outro modo, isso significa dizer que além da possibilidade da edição de leis com idênticas exigências tributárias, este ilícito pode manifestar-se até mesmo na atuação do fiscal, como, aliás, o presente AI é prova robusta desta absurda hipótese.

Portanto, pode-se concluir que os valores confessados e constates na DCTF pela pessoa jurídica, imputou à mesma uma obrigação tributária principal, decorrente dos fatos geradores ocorridos e apurados por sua contabilidade e que está sendo exigida igualmente do Recorrente pelo AI, e que por certo será cobrado da pessoa jurídica caso não promova o seu pagamento espontaneamente, conforme nos faz lembrar o teor do acórdão 16-18273 4.

(...)

Conclusivamente, sendo os documentos e argumentos apontados pelo Recorrente hábeis e idôneos, gozando estes de presunção legal de veracidade, e por fim, demonstrado que a diferença arguida pela Auditora entre o valor das Notas Fiscais e a movimentação bancária já foram confessadas pela pessoa jurídica, inexistente a possibilidade de que venha a se tributar tal movimentação, motivo pelo qual a decisão administrativa singular deve ser reformada.

Ademais, caso viessem a ser tributados os valores correspondentes a tais movimentações financeiras, estaria sendo avalizada a possibilidade de que em nosso ordenamento jurídico tributário exista o instituto de bis in idem, construção esta que por certo não há de ser iniciada neste órgão singular.

### iii) Movimentação de Recurso Próprio

O Recorrente, às Fls. 377 e nos anexos seguintes, também que a quantia de R\$ 56.594,72 (cinquenta e seis mil, quinhentos e quatro reais e setenta e dois centavos) igualmente objeto da referida Movimentação de Recurso Próprio.

De forma objetiva, afirmou que a os depósitos ali assinalados referiam-se a saldo de caixa originado de ganhos já declarados nas outras DIRPFs de períodos anteriores, e ainda, de depósitos originados por excesso de saque.

(...)

iv) Transferência entre contas bancárias do próprio Recorrente, operações estas realizadas no Bradesco t.A., Agência 1.288-2.

Conforme afirmou o Recorrente às Fls. 541/576, os depósitos da conta-poupança de n.º 10773-5 do Banco Bradesco abaixo elencados referem-se a transferências efetuadas entre contas do próprio Recorrente.

(...)

Ora, caso a administração fiscalizasse o Recorrente com a esperada cautela, relembriaria do local em que está estabelecida a pessoa jurídica da qual este é sócio, e de que este estabelecimento encontra-se distante dos centros bancários no Pará.

Por conseguinte, teria observado que a utilização de cheque pré-assinado é ferramenta útil para os casos em que o titular da conta não se faz eventualmente presente nos locais de movimentação bancária.

E assim, dada a natureza das atividades do Recorrente, é de se esperar que este na maioria do tempo esteja no distrito que está localizada a empresa da qual é sócio, pelo que a utilização de cheques assinados para realizar transferências é ferramenta idônea e lícita, a qual o Recorrente sempre fez uso e o permitiu exercer suas atividades fora de seu domicílio.

(...)

v) Distribuição de Lucros da Pessoa Jurídica.

Conforme se denota das Fls. 376/377, vários depósitos foram apresentados pelo Recorrente como Distribuição de Lucros, declarações estas demonstradas na fiscalização.

Porém, antes de discutir o tema ora proposto, há de se afirmar que todos os Lucros Distribuídos pela Pessoa Jurídica foram comprovados através de cópias de algumas folhas de seus livros caixas dos anos calendários de 2003-2005 (Fls. 578/605), planilha de localização dos créditos (fls. 577), recibos de rendimento efetivo de distribuição de lucros (fls. 606 a 640), dentre outros documentos acostados ao procedimento de fiscalização.

(...)

Contudo, pretendendo consolidar ainda mais os seus argumentos, na data de 20.05.2008, o Recorrente, atendendo o pedido específico da agente fiscalizadora, trouxe os Livros Diários dos anos em fiscalização, tal qual as DCTF, DIPJ e DACON da empresa SM PARÁ MADEIRAS E LAMINADOS LTDA, a fim de desconstituir qualquer alegação de que os depósitos em apreço seriam fatos geradores.

Contudo, a auditora - e a r. decisão administrativa - sequer os analisou, afirmando unicamente que desconsideraria a DCTF, DIPJ e DACON da pessoa jurídica pois segundo seus entendimentos, estaria excluída a espontaneidade da pessoa física, já que em 30.04.2008 teria o Recorrente recebido o Termo de Esclarecimentos n.º 108/2008.

Assim, concluiu que "para sabermos os lucros efetivamente apurados consideramos todas as declarações anteriores a retificação".

Pois veja o absurdo que fora inclinado o procedimento fiscalizador, pois inexistente qualquer ausência de espontaneidade da pessoa física, pois fora a pessoa jurídica que apresentara as demais retificações.

Se a leitura do art. 138 do CTN, que trata desta matéria, não elenca esta hipótese de exclusão de espontaneidade, já que trata ali do procedimento fiscalizador do próprio contribuinte, não pode a autoridade fiscalizadora incluir na matéria tributária o que nenhuma lei fez.

Há de se incluir neste raciocínio as lições do próprio Código Tributário Nacional, pois este quando une as responsabilidades da pessoa física e jurídica, o faz expressamente, como se extrai do artigo 134.

Por fim, o Código Civil, ferramenta obrigatória do agente fiscalizador, separa em seu Livro sobre a personalidade (Livro I), títulos totalmente diferentes para a Pessoa Jurídica e Física, vez que é clara a distinção entre a pessoa jurídica e a pessoa física, mesmo que sócio.

E assim, caso a decisão administrativa singular prevaleça, o que se admite apenas a título argumentativo, estaria condenando o Recorrente por equívoco que outra pessoa (jurídica) cometeu, fato este não previsto em lei, conforme descrito acima, o que por imperativa JUSTIÇA não pode prevalecer.

vi) DA ILEGALIDADE DE SE EFETUAR O LANÇAMENTO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA

Se por si só não bastassem os fortes argumentos já apontados, pode-se observar pelas conclusões dos trabalhos da r. Auditora, no que foi seguido pela decisão administrativa de primeiro grau, que esta utilizou no procedimento fiscal unicamente a movimentação bancária do Recorrente, fundamentando esta decisão no artigo 42, da Lei n.º 9.430/96.

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

(...)

Judicialmente, consoante Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos — TFR, restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários:

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

Ademais, a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96 choca com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois não há liame absoluto entre o depósito bancário e o suposto rendimento omitido, mas sim uma única presunção direta, sem qualquer nexo de causalidade e resultado.

(...)

Desconstituindo os depósitos levantados pela servidora fiscal de forma expressamente ilícita, verifica-se que não há variação patrimonial sem causa nas Declarações de Renda do Recorrente.

Logo, não há tributação alguma a ser apurada na autuação fiscal lavrada em desfavor do Recorrente, razão pela qual a decisão administrativa de primeiro grau deve ser integralmente reformada.

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Recebimento (fl. 1295), em 22/08/2011, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 20/09/2011, considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, deve portanto ser conhecido.

## **PRELIMINAR DE ILEGALIDADE DE SE EFETUAR O LANÇAMENTO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA**

Alega o autuado que “o depósito bancário, mesmo após o advento da Lei n.º 9.430/96, não constitui, por si só, fato gerador da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, pois é necessária a prova cabal e robusta de que ele foi utilizado como renda consumida.” Conclui tal argumentação, citando a Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos — TFR, onde afirma que restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários:

Conforme já apontado pela autoridade julgadora de piso, há inicialmente que se destacar que a Súmula 182 do extinto TRF, se baseava em legislação já revogada, razão pela qual não pode aqui ser considerada, haja vista nova orientação normativa quanto à matéria conforme se passa a demonstrar.

Relevante, nesse ponto, se fazer um histórico da legislação que trata do tema; para tanto, valho-me de voto proferido no Acórdão n.º 2202-004.892, desta 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em julgamento de 16/01/2019, tendo como relator o Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles:

A lei que primeiramente autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados para arbitramento de omissão de rendimentos foi a Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6º e parágrafos:

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

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

*§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.*

*§3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.*

*§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.*

*§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

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

O texto legal, portanto, permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e desde que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que, na vigência da Lei n.º 8.021, de 1990, o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021, de 1990, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo art. 42, com a

alteração introduzida pelo art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, assim dispõe:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

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

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

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

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

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 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).*

*§ 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.*

*(...)*

*Art. 88. Revogam-se:*

*(...)*

*XVIII - o §5º do art. 6º da Lei n.º 8.021, de 12 de abril de 1990;*

Desta forma, o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade de o fisco juntar qualquer outra prova.

Como regra, para alegar a ocorrência de fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Porém, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, a produção de tais provas é dispensada. Sobre a questão, estabelece o Código de Processo Civil, nos seus artigos 333 e 334:

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

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

*(...)*

*Art. 334. Não dependem de prova os fatos: (...)*

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

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, é presunção relativa (*júris tantum*), a qual admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte, a sua produção.

No caso em tela, a fiscalização, de posse dos valores movimentados nas contas do contribuinte mantidas junto às instituições financeiras, intimou-o a comprovar e justificar documentalmente a origem dos depósitos nelas efetuados.

Por comprovação de origem, entende-se a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

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 contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

Dessa forma, não sendo comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente, sem razão portanto o recorrente quanto à suposta ilegalidade do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Noutro giro, é vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei ou inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado por este Conselho, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente, perquirindo se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis.

## **MÉRITO**

Quanto ao mérito, oportuno inicialmente repisar o fato, também já destacado na decisão da autoridade julgadora de piso, de que o objeto da tributação não foi o depósito bancário em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada pelo mesmo, sendo estes utilizados unicamente como instrumento de arbitramento dos rendimentos presumidamente omitidos.

Assim, 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 n.º 9.430, de 1996, cumprindo destacar o seguinte excerto do acórdão objeto de recurso:

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto. Diante do indício de omissão de rendimentos detectado através da operação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência.

Ao deixar de produzir a comprovação, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. A impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

Passo assim à análise dos principais argumentos apresentados pelo autuado, conforme subdivisão apresentada na peça recursal.

### **Recebimento de clientes da empresa SM Pará Madeira e Laminados Ltda**

Afirma o autuado que a maior parte da movimentação bancária objeto do trabalho de auditoria referia-se a recebimentos de débitos relativos à pessoa jurídica SM Pará Madeira e Laminados Ltda, da qual era sócio. Complementa que a utilização da conta da pessoa física do sócio se deu em razão da localização da empresa em distrito do interior do estado do Pará, o que ocasionaria dificuldades de toda sorte para realizar a contento as transações negociais da atividade da pessoa jurídica.

Relativamente a tal argumentação, apresenta ainda as seguintes alegações:

É que à época da fiscalização que originou o AI impugnado, em nosso país exigia-se de toda e qualquer movimentação bancária a famigerada CPMF, que incidia para toda e qualquer movimentação financeira que ocorresse nas contas de pessoas físicas e jurídicas.

Desse modo, muitos contribuintes (inclusive os clientes da empresa SM PARÁ MADEIRAS) evitavam a oneração da carga tributária de suas empresas, e para isso, pagavam os débitos que possuíam com a pessoa jurídica através de cheques adquiridos de terceiros. •

E tudo isso, repete-se, *fato corriqueiro nas práticas comerciais*.

Até mesmo é necessário elencar *que a pessoa jurídica confessou essa informação, através das DCTF's anexas (Fls. 897/916), medida tomada pretendendo "solucionar a falta de controle ou mesmo a não utilização de metodologia adequada na época, à empresa resolveu reconhecer estes valores e tributou novamente conforme demonstra suas DCTF's e relação de anexa"*.

Assim, o fato da confissão praticada pela pessoa jurídica, por via reversa, consolidou ainda mais os argumentos do Recorrente, vez que a pessoa jurídica *assumiu a diferença a ser tributada e avalizou todos os argumentos apresentados pelo Recorrente*.

(...)

Conclusivamente, sendo os documentos e argumentos apontados pelo Recorrente hábeis e idôneos, gozando estes de presunção legal de veracidade, e por fim, demonstrado que a diferença arguida pela Auditora entre o valor das Notas Fiscais e a movimentação bancária já foram confessadas pela pessoa jurídica, inexistente a possibilidade de que venha a se tributar tal movimentação, motivo pelo qual a decisão administrativa singular deve ser reformada. (grifos do original)

Quanto a tais alegações, compulsando os autos do presente procedimento, há que se destacar que o autuado foi cientificado do Termo de Início da Ação Fiscal em 21/06/2007, conforme documento de fl. 15, e somente em 16/05/2008 é que foram transmitidas as alegadas declarações retificadoras da pessoa jurídica (Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, conforme fls. 911 a 932).

Ou seja, quase um ano após o início do procedimento e já na fase final da fiscalização, a pessoa jurídica da qual o autuado é sócio simplesmente transmite declarações retificadoras de forma a acobertar as movimentações financeiras até então não justificadas da pessoa física de seu sócio.

Tal procedimento deixa evidente que a transmissão das declarações retificadoras tinha como intento a tentativa de regularização da situação da movimentação financeira do sócio, de forma a se evitar a tributação em sua pessoa física. Uma espécie de planejamento, onde, após as várias intimações recebidas pelo sócio, para comprovação da origem de movimentações financeiras, optou-se pela tributação na pessoa jurídica.

Entretanto, não pode ser acatado pela Administração Tributária.

Quanto à possibilidade de retificação da declaração, há que se registrar que os contribuintes podem a qualquer tempo, dentro do período prescricional, proceder à retificação de suas declarações, mas, desde que antes de cientificado de qualquer ato de ofício, praticado por servidor competente da Administração Tributária, cientificando o sujeito passivo ou seu preposto de início de procedimento fiscal, a teor do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Não obstante, não pode o contribuinte exigir que tais retificações irradiem efeitos sob outros sujeitos passivos, como na situação ora sob análise, de forma a desonerar terceiro de obrigações tributárias. Nesse sentido, temos os exatos termos do § 1º do mesmo art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, ao determinar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade não somente do sujeito passivo, assim como, dos demais envolvidos nas infrações verificadas independentemente de intimação.

De se notar que o autuado expressamente reconhece que agiu de forma deliberada, por intermédio da pessoa jurídica onde figura como sócio, com vistas a desonerar-se da tributação do IRPF, ao afirmar que: *“Assim, o fato da confissão praticada pela pessoa jurídica, por via reversa, consolidou ainda mais os argumentos do Recorrente, vez que a pessoa jurídica assumiu a diferença a ser tributada e avalizou todos os argumentos apresentados pelo Recorrente.”*

Portanto, há expressa confissão de que *“a pessoa jurídica assumiu a diferença a ser tributada”*, como forma de avalizar os argumentos contidos na impugnação e defesa apresentados, deixando assim de, efetivamente, comprovar a origem dos recursos aplicados nos depósitos, motivo pelo qual deve ser mantida a cobrança relativa a tal rubrica.

### **Movimentação de Recurso Próprio**

O recorrente alega que a quantia de R\$ 56.594,72 refere-se a Movimentação de Recurso Próprio, afirmando tratar-se de saldo de caixa originado de ganhos já declarados nas Declarações do Imposto Sobre a Renda de exercícios anteriores e ainda de depósitos originados por excesso de saque.

Tal alegação foi objeto de análise pela autoridade fiscal autuante, que se manifestou nos seguintes termos, conforme consta no “Termo de Verificação de Infração” (fls. 1131/1132)

Ainda, o contribuinte em 22/12/2007, no documento de fl. 377, nos informa que alguns depósitos se referem a "Movimentação de Recurso Próprio" que segundo as suas alegações trata-se de depósitos decorrente de saldo de caixa originado de ganhos já declarados, conforme se vê em DIPF dos períodos anteriores e de depósitos originados

o excesso de saque. No Termo de Reintimação Fiscal N° 27/2008, solicitamos no item 1d (fl. 501) a comprovação através de contra-cheques ou recibos entregues pelas fontes pagadoras. Em 15/03/2008, o contribuinte apenas se limitou em repetir na fl. 539 a declaração anterior e não nos enviou nenhum documento que fosse capaz de comprovar essa alegação.

Dessa forma, apesar de intimado, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de provar os fatos alegados, situação esta que se repetiu na impugnação e na defesa ora sob análise, vez que não apresentados documentos que corroborem tais afirmações.

### **Transferência entre contas bancárias do próprio Recorrente, operações estas realizadas no Banco Bradesco S.A., Agência 1.288-2.**

Apresenta a recorrente lista de 6 depósitos de conta-poupança do Banco Bradesco que informa tratar-se de transferências efetuadas entre contas do próprio Recorrente, complementando no sentido de que é comum a utilização de cheque “pré-assinado” na região, para os casos em que o titular da conta não se faz eventualmente presente nos locais de movimentação financeira.

Tal situação também foi objeto de análise pela autoridade fiscal autuante, que se manifestou no seguinte sentido.

Nas planilhas enviadas pelo contribuinte de fls. 541 a 576, em breves comentários, o Sr. Manoel Elias afirma que alguns depósitos da conta-poupança n° 10773-5 do Banco Bradesco são transferência da conta-corrente n° 600092/4 no mesmo banco, porém ao analisarmos os extratos da conta —corrente nesses mesmos dias encontramos valores de débitos compatíveis mas não com o histórico de transferência e sim de SAQUE COM CHEQUE CB, o que contradiz a argumentação do contribuinte.

Portanto, mais uma vez a contribuinte faz alegações mas não trás elementos que arrazoem tais argumentos, além de trazer justificativas que não se coadunam com as normas do direito comercial/empresarial.

### **Distribuição de Lucros da Pessoa Jurídica**

Finalmente, alega o autuado que vários depósitos referem-se a distribuição de lucros e que, para comprovar os respectivos valores, apresentou à autoridade fiscal autuante os respectivos livros contábeis e fiscais da pessoa jurídica.

Entretanto, os valores de lucros distribuídos constantes das alegações apresentadas pelo autuado referem-se a supostos lucros apurados após as declarações retificadoras apresentadas pela pessoa jurídica SM Pará Madeira e Laminados Ltda. Tais diferenças foram evidenciadas no Termo de Verificação de Infração” (fl. 1160).

Conforme já salientado no tópico próprio, tais declarações retificadores foram transmitidas pela referida pessoa jurídica quase um ano após o início do procedimento e já na fase final da fiscalização. O que deixa evidente que a transmissão das declarações retificadoras tinha como intento a tentativa de regularização da situação da movimentação financeira do sócio, de forma a se evitar a tributação em sua pessoa física, cumprindo repisar que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade não somente do sujeito passivo, assim como, dos demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação, conforme § 1 do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Também foi evidenciado que expressamente o atuado afirma que “*a pessoa jurídica assumiu a diferença a ser tributada*”, como forma de avalizar os argumentos contidos na impugnação e defesa apresentados, deixando assim de, efetivamente, comprovar a origem dos recursos aplicados nos depósitos, motivo pelo qual também deve ser mantida a cobrança relativa a tal rubrica.

Não havendo o contribuinte se desincumbido do seu ônus de comprovar a origem dos depósitos, mediante documentação hábil e idônea, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser mantida a presente autuação.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos