

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10437.720724/2014-19**ACÓRDÃO** 2401-012.158 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 12 de março de 2025**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** JOSE MANOEL BIAGI AMORIM**INTERESSADO** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2010

HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A homologação expressa é ato administrativo formal, específico e solene, e, como tal, deve obedecer a liturgia própria desse tipo de manifestação de vontade da administração, com observância das formalidades inerentes, tais como a motivação e a declaração expressa da homologação do lançamento, e, também, da extinção do respectivo crédito tributário.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento (Súmula CARF nº 171).

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. EMPRÉSTIMOS. COMPROVAÇÃO.

A comprovação do contrato de mútuo demanda prova da execução do negócio jurídico acordado, com destaque para a prova da efetiva transferência de numerário entre mutuante e mutuário.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(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, Guilherme Paes de Barros Geraldí, Raimundo Cassio Gonçalves Lima (substituto integral), Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

RELATÓRIO

Trata-se de autuação realizada em face do contribuinte acima identificado, por omissão de rendimentos relativos ao exercício de 2010. A autuação resultou no lançamento de crédito tributário no montante de R\$ 4.011.628,08, incluindo encargos legais, decorrente da imputação de infrações fiscais vinculadas ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

O auto de infração foi baseado em dois tipos principais de irregularidades apontadas pela fiscalização:

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica: A fiscalização identificou valores transferidos para as contas do contribuinte, que, segundo a Receita Federal, configuravam rendimentos tributáveis não declarados. Esses valores foram atribuídos a transferências realizadas pelas empresas BTG-Coomex e Alliance Investimentos e Participações Ltda., das quais José Manoel Biagi era sócio e administrador.

Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada: Valores creditados em contas bancárias do contribuinte foram considerados de origem não identificada, o que gerou a presunção de omissão de rendimentos, com base no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96. A fiscalização exigiu a comprovação documental da origem dos valores creditados, incluindo extratos bancários e registros contábeis.

A fiscalização solicitou a apresentação de contratos de mútuo, extratos bancários, livros contábeis e outros documentos que justificassem a natureza das transações. O contribuinte apresentou contratos de mútuo que, segundo ele, formalizavam a antecipação de lucros distribuídos pelas empresas das quais era sócio, e destacou que essas operações foram compensadas contabilmente no exercício fiscal seguinte.

Na impugnação apresentada, o contribuinte argumentou que os valores recebidos eram lucros devidamente registrados nas demonstrações contábeis das empresas e que a formalização por meio de contratos de mútuo visava atender interesses comerciais em uma negociação de venda da empresa Coomex para o BTG Pactual.

Os principais pontos levantados pela defesa incluíram:

- 1. Regularidade dos Contratos de Mútuo:** Embora a fiscalização tenha questionado a validade formal dos contratos, a defesa sustentou que a operação foi legítima e que as inconsistências apontadas (como a ausência de registro público e a assinatura de testemunhas) eram meramente formais, sem impacto material sobre a natureza das transações.
- 2. Comprovação Contábil e Documental:** A defesa enfatizou que os lucros das empresas haviam sido devidamente registrados e tributados na pessoa jurídica, e que a distribuição desses lucros, ainda que antecipada, era isenta de tributação na pessoa física, conforme o artigo 10 da Lei n.º 9.249/95.

3. **Ausência de Fato Gerador:** Segundo o contribuinte, não houve fato gerador da obrigação tributária, pois os valores recebidos não configuravam acréscimos patrimoniais tributáveis, mas sim lucros já tributados ou créditos compensados posteriormente.
4. **Quebra de Sigilo Bancário:** A defesa alegou que a obtenção de informações bancárias pela Receita Federal sem autorização judicial violou o direito ao sigilo de dados, protegido pela Constituição Federal.
5. **Coisa Julgada Administrativa:** Foi apontado que um procedimento fiscal anterior, conduzido pela Receita Federal para o mesmo período de apuração, havia sido encerrado sem lançamento tributário, o que, segundo a defesa, configuraria coisa julgada administrativa e impediria nova autuação.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 499 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A REBDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos Livros escriturados pela empresa.

REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Os elementos constantes dos autos não evidenciam o cerceamento do direito de defesa, não havendo que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

Não há que se falar em coisa julgada administrativa quando houver apenas um único lançamento referente ao mesmo período e fato gerador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em resumo, a 1ª Turma de Julgamento rejeitou as preliminares de nulidade do procedimento fiscal, sustentando que a fiscalização agiu dentro dos limites legais e que os requisitos formais do auto de infração foram devidamente cumpridos. A tese de coisa julgada administrativa foi afastada, com base no entendimento de que o encerramento do procedimento anterior sem autuação não equivaleria a uma decisão administrativa definitiva sobre os fatos apurados.

No mérito, a decisão recorrida concluiu que o contribuinte não apresentou provas documentais hábeis e idôneas para comprovar a origem e a natureza dos valores recebidos. Os contratos de mútuo foram considerados deficientes em requisitos formais e materiais, especialmente devido à ausência de comprovação da efetiva transferência dos valores em datas e montantes coincidentes. Além disso, as inconsistências apontadas pela fiscalização foram interpretadas como suficientes para desqualificar os documentos apresentados.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 537 e ss), alegando, em síntese, o que segue:

Preliminares

Coisa julgada administrativa:

1. O contribuinte sustenta que o procedimento anterior, encerrado sem apontamento de irregularidades, resultou na estabilização da situação jurídica, configurando coisa julgada administrativa.
2. Aponta que o encerramento do primeiro procedimento reconheceu a licitude de suas operações, não cabendo a reabertura de nova fiscalização sobre os mesmos fatos.

Nulidade da decisão administrativa:

3. Alegou ausência de fundamentação, uma vez que a decisão não enfrentou adequadamente as alegações de defesa relativas à distribuição de lucros e aos contratos de mútuo.

Nulidade do auto de infração:

4. Aponta insegurança na determinação do fato gerador da obrigação tributária, visto que a fiscalização não demonstrou, de forma inequívoca, a origem tributável dos valores considerados como omissão de receita.

Mérito

Ausência de fato gerador para os rendimentos recebidos de pessoa jurídica:

5. Argumenta que os valores recebidos decorrem de distribuição de lucros, previamente apurados e contabilizados pelas empresas Coomex e Alliance, sendo tais valores isentos de tributação na pessoa física, conforme o artigo 10 da Lei n.º 9.249/95.

6. Destaca que eventuais inconsistências formais nos contratos de mútuo apresentados, como a ausência de registro público ou assinaturas de testemunhas, não comprometem a essência das operações, que foram devidamente compensadas no exercício seguinte com lucros distribuídos.

Ausência de fato gerador para os depósitos bancários:

7. Esclarece que os depósitos bancários identificados como de origem não comprovada possuem justificativa documental, sendo valores provenientes da Coomex e Alliance, caracterizando rendimentos isentos.

Excesso de formalismo da fiscalização:

8. O contribuinte critica a ênfase dada pela fiscalização a aspectos formais dos contratos de mútuo, como a falta de registro em cartório e assinatura de testemunhas, argumentando que tais exigências são irrelevantes para caracterizar a validade das operações.
9. Ressalta que os lucros distribuídos foram devidamente registrados nas demonstrações contábeis e submetidos à tributação na pessoa jurídica, não havendo prejuízo ao erário.

Jurisprudência e segurança jurídica:

10. Invoca precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de tribunais superiores que reforçam a necessidade de provas robustas para configurar a omissão de rendimentos, além de assegurar a prevalência da segurança jurídica e da coisa julgada administrativa.

Pedidos do Recorrente

11. Ao final, o contribuinte requer:

Preliminarmente:

12. Reconhecimento da coisa julgada administrativa ou da preclusão consumativa do lançamento fiscal.
13. Declaração de nulidade da decisão administrativa por ausência de fundamentação.
14. Declaração de nulidade do auto de infração por falta de comprovação do fato gerador.

No mérito:

15. Julgamento de improcedência do lançamento fiscal, reconhecendo a inexistência de fato gerador para a tributação dos rendimentos atribuídos ao contribuinte, tanto em relação aos créditos bancários quanto aos valores recebidos de pessoas jurídicas.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Coisa Julgada Administrativa e Irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal.

Preliminarmente, o recorrente sustenta a ocorrência de coisa julgada administrativa, apontando que o procedimento fiscal inicial foi encerrado com a declaração de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPF de 2009. Argumenta, pois, que a abertura de um novo procedimento fiscal para o mesmo período violaria o princípio da segurança jurídica e a preclusão administrativa, previstos no artigo 45 do Decreto nº 70.235/72.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, a homologação expressa é ato administrativo formal, específico e solene, e, como tal, deve obedecer a liturgia própria desse tipo de manifestação de vontade da administração, com observância das formalidades inerentes, tais como a motivação e a declaração expressa da homologação do lançamento, e, também, da extinção do respectivo crédito tributário.

O simples fato de se informar em um Termo de Encerramento, de forma genérica, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPF, nem de longe se amolda à figura da homologação expressa prevista no CTN, sobretudo considerando que houve, em seguida, a substituição do AFRFB e a continuidade da fiscalização, com a emissão de novo Mandado de Procedimento Fiscal.

O *caput* do art. 149 do CTN estabelece as situações em que o lançamento é efetuado e as situações em que ele é revisto. Na hipótese dos autos, não se está diante de procedimento de revisão de lançamento, o que implicaria a motivação acerca da necessidade de modificação do ato administrativo revisto.

Para além do exposto, ao contrário do que alega o recorrente, eventuais omissões ou incorreções afligindo o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar a nulidade do crédito tributário. A propósito, a matéria foi sumulada no âmbito deste Conselho:

Súmula CARF nº 171

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

Tem-se, pois, que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei. Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal pode ser prorrogado ou emitido outro em seu lugar, sem que se configure a “refiscalização” tributária.

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada pelo recorrente.

2.2. Nulidade do auto de infração.

Em seu recurso, o contribuinte também sustenta que o auto de infração padeceria de vícios formais e materiais insuperáveis, em virtude da ausência de demonstração clara do fato gerador da obrigação tributária e da desconsideração de provas documentais que justificam a origem dos valores recebidos. Tais falhas, no seu entender, configurariam a nulidade absoluta do ato administrativo e demandariam sua anulação.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada pelo recorrente.

2.3. Nulidade da decisão recorrida.

O recorrente alega que a decisão administrativa careceria de fundamentação adequada, uma vez que não teria enfrentado as alegações e provas apresentadas, particularmente a respeito da distribuição de lucros e a validade dos contratos de mútuo. Aponta violação ao artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e ao princípio constitucional da motivação dos atos administrativos

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada, tendo consignado expressamente acerca da ausência de comprovação das alegações trazidas em sede de impugnação, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Ademais, ainda que assim não o fosse, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

3. Mérito.

3.1. Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Em relação à acusação fiscal em epígrafe, o sujeito passivo alega que os valores questionados decorrem de lucros acumulados pelas empresas Alliance Investimentos e Comex

Comercializadora de Energia Ltda., das quais é sócio. Pontua, pois, que esses lucros foram devidamente apurados e registrados nos balanços patrimoniais, sendo isentos de Imposto de Renda, conforme o artigo 10 da Lei nº 9.249/95, uma vez que já foram tributados na esfera da pessoa jurídica. Alega, ainda, que parte dos valores foi antecipada por meio de contratos de mútuo, posteriormente quitados com a distribuição regular de dividendos.

A fiscalização questionou a validade dos contratos por razões formais, como a ausência de registro em cartório, mas o contribuinte argumenta que tais formalidades não são essenciais para a validade jurídica, especialmente quando a regularidade das operações é comprovada por documentos idôneos. Além disso, o contribuinte critica a decisão administrativa por adotar um rigor excessivo e desconsiderar as provas apresentadas, como balanços patrimoniais e registros contábeis. Alega também que a autoridade fiscal inverteu indevidamente o ônus da prova, não demonstrando que os valores recebidos configuram rendimentos tributáveis.

Pois bem. Analisando detidamente os elementos constantes dos autos, bem como os fundamentos apresentados pela decisão recorrida, manifesto minha integral concordância com os argumentos utilizados para a manutenção do lançamento tributário, notadamente no que concerne à acusação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Os fundamentos apresentados pela decisão recorrida demonstram, de maneira clara que os contratos de mútuo apresentados pelo contribuinte como justificativa para os valores creditados em suas contas bancárias padecem de vícios formais e materiais que comprometem substancialmente sua credibilidade. A ausência de registro público dos contratos, associada à inexistência de assinaturas de testemunhas e à inconsistência na identificação do mutuante, configura um quadro de irregularidades formais que, embora possam ser consideradas secundárias em algumas situações, assumem um papel central neste caso específico, dada a natureza das partes envolvidas e o rigor exigido em operações realizadas entre partes relacionadas.

Ademais, a inexistência de comprovação documental da efetiva transferência dos valores indicados nos contratos de mútuo, aliada à ausência de lançamentos contábeis correspondentes nos registros das empresas envolvidas, reforça a conclusão de que tais contratos não podem ser aceitos como justificativa para os depósitos bancários identificados. É imperioso destacar que, em operações envolvendo sócios e as pessoas jurídicas das quais são administradores, a legislação tributária e os princípios contábeis exigem um nível elevado de formalidade e transparência, precisamente para evitar situações que possam mascarar a natureza real das operações realizadas.

Outro ponto que merece destaque é a ausência de recolhimento do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o que denota mais uma falha que compromete a alegação de que os valores creditados tinham como base operações regulares de empréstimo. Essa lacuna, combinada com a inconsistência nas datas e valores apresentados, reforça a conclusão de que a

narrativa apresentada pelo contribuinte não é compatível com a realidade econômica das operações descritas.

No que se refere à alegação de que os valores creditados seriam lucros distribuídos antecipadamente pelas empresas, a decisão recorrida acertadamente observou que, embora as empresas envolvidas tenham apresentado balanços com resultados positivos, não foi possível estabelecer uma conexão direta e inequívoca entre os depósitos bancários e as distribuições de lucros mencionadas. A ausência de registros consistentes que vinculassem os valores creditados às operações contábeis das empresas inviabiliza o reconhecimento da isenção tributária alegada, conforme previsto no artigo 10 da Lei n.º 9.249/95, que exige a comprovação de que os lucros distribuídos já foram regularmente apurados e tributados no âmbito da pessoa jurídica.

É também pertinente observar que a tentativa do contribuinte de justificar a formalização das operações como mútuos, sob o argumento de que tal medida visava preservar interesses comerciais relacionados à negociação de venda da Coomex ao BTG Pactual, não encontra respaldo nos elementos dos autos. Se os valores fossem de fato lucros legítimos, apurados e disponíveis para distribuição, não haveria necessidade de recorrer a tal expediente, o que reforça a impressão de que a estratégia adotada tinha por finalidade obscurecer a real natureza dos rendimentos.

Diante da ausência de provas idôneas que afastassem tal presunção, é inevitável concluir que os valores identificados configuram rendimentos tributáveis omitidos, justificando plenamente o lançamento tributário realizado.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

3.2. Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Em relação à acusação fiscal em epígrafe, o sujeito passivo alega a impossibilidade de aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 pela fiscalização, argumentando que a presunção de omissão de receitas é inadequada no caso, pois a origem dos valores foi comprovada com documentação hábil, como registros contábeis e atas de assembleias. O contribuinte também aponta que a fiscalização não demonstrou acréscimo patrimonial, elemento essencial para a caracterização do fato gerador do imposto, conforme o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

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, planilhas elaboradas pelo sujeito passivo e demais documentos acostados aos autos, 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.

A decisão recorrida, a meu ver, demonstrou de forma clara, detalhada e fundamentada que os valores creditados nas contas do contribuinte não foram devidamente justificados, o que configura, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, presunção legal de rendimentos tributáveis omitidos, sendo imprescindível destacar que tal presunção transfere ao contribuinte o ônus de comprovar a origem legítima e isenta dos valores, o que não foi realizado de forma satisfatória no presente caso.

Nesse sentido, a presunção legal do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996 foi adequadamente aplicada, sendo que o contribuinte não apresentou provas idôneas que vinculassem os valores creditados a uma origem justificada ou isenta, sendo desqualificados os contratos de mútuo apresentados devido a falhas formais, ausência de registros contábeis e inconsistências documentais. Além disso, a tentativa de justificar os depósitos como adiantamentos de lucros foi refutada pela ausência de vinculação clara entre os créditos bancários e a apuração de resultados das empresas envolvidas. A decisão destacou o rigor necessário em operações entre partes relacionadas e concluiu que a fiscalização atuou em conformidade com a legislação tributária, sendo plenamente justificada a manutenção do crédito tributário lançado.

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, 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, conforme alegado, o contribuinte não está comprovando nada, permanecendo ausente o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ter incorrido.

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, o recorrente não colacionou elementos suficientes 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.

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 cujas origens não foram esclarecidas 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:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoadado 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.

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.

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.

Entendo, pois, que pela documentação que consta nos 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.

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 pela 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.

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 2018 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 do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

ACÓRDÃO 2401-012.158 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10437.720724/2014-19

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

DOCUMENTO VALIDADO