



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.001599/2010-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.919 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente PEDRO HENRIQUE DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

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/ANTINOMIA.

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. Antinomia não constatada entre o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e o § 4º do art. 5º, da Lei Complementar nº 105, de 2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Ronnie Soares Anderson - Presidente

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 12-67.794 – 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJI), que julgou procedente lançamento de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício 2009 (fls. 698/713).

Consoante o Auto de Infração (fls. 2/9), foi apurada a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Por bem detalhar o trabalho desenvolvido pela autoridade fiscal autuante, reproduzo parte do Relatório do Acórdão nº 12-67.794 – 1ª Turma da DRJ/RJI:

Trata-se de Auto de infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em nome do sujeito passivo em epígrafe (fls 03/09 e 22), decorrente de procedimento instaurado através do Termo de Início de Ação Fiscal de fl 23 (Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0610700-2010-00055-4), visando a apurar a movimentação bancária incompatível com seus rendimentos informados na Declaração de Ajuste Anual de 2009 (fls 582/605).

Conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls 10/14, a ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte teve início com o Termo de Início de Fiscalização de 12/03/2010 (recebido em 16/03/2010 fls 23/24), onde o interessado foi intimado esclarecer e comprovar os empréstimos informados em sua Dirpf do exercício de 2009, ano-calendário de 2008 como tendo sido contraídos junto às empresas Cal Trevo Industrial Ltda (R\$ 899.417,55) e PH Transportes e Construções Ltda (R\$ 3.003.365,59), das quais o contribuinte era sócio;

O Termo de Verificação acima citado explicita que:

- em resposta ao Termo de fl 23, foram apresentadas cópias de documentos de lançamento da contabilidade, bem como do balanço anual das empresas onde constam os valores informados nas Dirpf (fls 27/316), relacionados no demonstrativo nº 01 (fl 13), onde se verifica que o valor dos empréstimos contraídos junto à empresa PH Transportes e Construções é um pouco maior que o informado em Dirpf;
- em seguida, o interessado foi intimado (fls 320/321) a comprovar as mutações de seu patrimônio ocorridas no ano de 2008, bem como a apresentar os extratos de contas correntes e de aplicações financeiras de sua titularidade e de seus dependentes, tendo o contribuinte apresentado as cópias dos documentos anexados às fls 324/551 dos autos;
- diversos extratos apresentados contendo créditos bancários não justificados pelo contribuinte foram relacionados, por estabelecimento bancário, pela autoridade fiscal, tendo sido solicitados esclarecimentos sobre a natureza das operações que lhes deram origem (fls 555/562), devendo ser destacado que não integram a relação mencionada os créditos cujas origens foram identificadas, conforme demonstrativo nº 02 (fl 14);
- o contribuinte apresentou suas justificativas quanto à origem de alguns créditos (fls 10/11), tendo sido elaborada a planilha fiscal de fl 11, apontando diversas divergências entre os valores informados a título de empréstimos da empresa PH

Transportes e Construções quando da resposta ao Termo de Início de Fiscalização e quando da resposta ao Termo de Intimação de 08/04/2010. A AFRFB autuante destacou que nenhum documento hábil foi apresentado para comprovar as informações prestadas e resumidas nos itens 01 a 18 do Termo de Verificação Fiscal;

- Diante da insuficiência de comprovação documental das alegações feitas pelo contribuinte, foi formulado novo Termo de Intimação (fl 575/576) solicitando comprovações acerca de transferências, operações e movimentações contábeis do sujeito passivo. O contribuinte respondeu parcialmente ao questionamento fiscal através dos documentos de fls 578/581 dos autos;

- O Termo de Verificação conclui que, do total dos créditos de origem a ser justificada (R\$ 7.190.625,03), o contribuinte se manifestou sobre R\$ 2.959.325,34, alegando, apenas, tratarem-se de valores oriundos da empresa PH Transportes e Construções Ltda, de outras empresas das quais também é sócio e de cheques de terceiros. Ou seja, o contribuinte admite expressamente a procedência dos recursos, mas não a comprova, tampouco comprova a que título lhe foram creditados os valores apontados;

- Especificamente com relação ao valor de R\$ 321.922,00 que transitou por sua conta bancária, a autoridade fiscal informa que o extrato bancário contradiz as afirmações do contribuinte, tendo em vista que o valor lhe fora depositado pela empresa Alman Aliança Mineração Ltda no banco Bradesco, não havendo qualquer registro da transferência do numerário para qualquer empresa da qual é sócio, comprovação esta apontada pelos documentos de lançamento, que indicam que o lançamento foi feito na empresa PH Transportes, não tendo sido apresentado qualquer outro que indicasse a devolução do numerário à empresa;

- em síntese, do valor de R\$ 7.190.625,03 o contribuinte informou que R\$ 2.324.728,75 eram procedentes da empresa PH Transportes e Construções Ltda e R\$ 634.595,59 procedentes de cheques de terceiros e de empresas das quais é sócio (demonstrativo n 03, fl 15). Entretanto, não foi esclarecida nem comprovada a natureza das operações que deram origem aos recursos creditados em suas contas correntes;

- quanto aos demais créditos no valor de R\$ 4.231.300,69, a AFRFB informa que nada foi comprovado pelo interessado;

- nos termos do art 58 da Lei nº 10.637/02, na hipótese das contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações de titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos, o valor dos rendimentos ou de receitas será imputado a cada titular mediante a divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares;

- tendo em vista a titularidade conjunta com seu cônjuge na conta corrente mantida na COPERMEC, foram os depósitos nela efetuados imputados ao contribuinte na proporção de 50%, conforme demonstrativo de nº 04 (fl 21, nota de rodapé);

- em síntese, a situação acima descrita se enquadra perfeitamente nos termos do art 42 da Lei nº 9.430/96, ensejando lançamento de ofício, com base nos depósitos bancários de origem não justificada, mediante imputação proporcional dos créditos em relação à conta corrente da instituição COPERMEC mantida em conjunto com seu cônjuge.

Deste modo, em consonância com os artigos 849 do RIR/99, art 58 da Lei nº 10.637/02 e art 1º da Lei nº 11.482/07, foi lavrado o Auto de Infração de fls 02/09 e 15 para a constituição do crédito tributário devido à Fazenda Nacional, no valor de R\$ 1.615.720,17, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 189.847,12 e multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 1.211.790,12 (atualizados até a data de 20/09/2010), conforme Demonstrativo de fl 03 dos autos.

A exigência foi impugnada em 22/10/2010 (fls. 612/652), mediante as seguintes alegações, conforme também extraído do Relatório do Acórdão:

Cientificado da autuação na data de 28/09/2010 (conforme documento de fl 608), o interessado apresentou impugnação administrativa ao lançamento fiscal na data de 22/10/2010, às fls 612/652 (acompanhada das cópias dos documentos de fls 653/694) alegando, em síntese, que:

- o art 42 da Lei nº 9.430/96 encontra-se revogado, tacitamente, pelo §4º do art 5º da Lei Complementar nº 105/2001, devido à antinomia entre as normas, tendo em vista que a Lei Complementar permite a apuração e a quantificação real da base de cálculo dos tributos, em obediência aos princípios da legalidade e tipicidade fechada em matéria tributária, ao passo que a Lei nº 9.430/96 utiliza-se de base de cálculo presumida, considerando o depósito bancário por si só como omissão de rendimento ou receita, até que o contribuinte prove o contrário;
- alega que a presunção legal do art 42 da Lei nº 9.430/96 é ilegal por contrariar o art 43 do Código Tributário Nacional ao estabelecer implicitamente a inexistência de valores declarados de proventos de qualquer natureza nos créditos bancários;
- alega não parecer aceitável a defesa de que somente os rendimentos ofertados à tributação não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitaram pelas contas bancárias, sendo ponderado compreender que os rendimentos declarados e omitidos transitaram, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os rendimentos declarados serem excluídos em conjunto do montante da omissão, já que foram tributados;
- defende, no tocante à inversão do ônus da prova, que a expressão "analisados individualmente" (art 42 §3º Lei nº 9.430/96) fixou apenas o dever de conduta de provar os créditos bancário, entretanto, não fixou uma forma de conduta da comprovação;
- ou seja, a intimação para comprovar a origem dos recursos não fixa a forma de conduta, somente determinando a comprovação por documentação hábil e idônea, "sem exigência da coincidência em data e valor da prova para cada crédito", haja vista que uma lei presuntiva não pode limitar e determinar a forma da prova;
- defende que a exigência administrativa que prevê a exigência da prova individualizada da origem de cada depósito por data e valor afigura-se, de pronto, ilegal porque extrapola manifestamente o conteúdo da lei tributária sob análise, podendo a comprovação material ser feita por meio de um conjunto de indícios ou provas indiretas que tem o condão de estabelecer a inequivocidade de uma situação de fato, sem que haja a necessidade de haver a coincidência em datas e valores para cada crédito bancário;
- alega que os princípios da verdade material e da ampla defesa autorizam a elaboração de prova indireta em documento de terceiros para desfazer fatos indiciários, devendo ser considerada a existência de várias operações de empréstimo entre a pessoa física Pedro e as empresas durante o ano de 2008;
- considerado esse panorama para o caso concreto, as origens dos créditos bancários a serem justificados individualizadamente através de um conjunto probatório (sem a necessidade de coincidência de datas e valores) vem de várias operações de empréstimos entre as pessoas física e jurídica de seu cônjuge realizadas durante o ano de 2008, que tem sua origem em anteriores receitas tributadas na atividade da empresa, as quais são registradas e comprovadas na escrituração contábil por meio dos livros Diário e Razão e conta contábil em nome do sócio;
- assevera que, tendo em vista a afinidade entre o sócio pessoa física e as pessoas jurídicas PH Transportes e Construções, PH Investimentos e Participações e Cal Trevo Industrial, a concessão, concretização e liquidação de todas as operações de empréstimo pessoal durante o ano devem ser aceitas como comprovadas pelas contas contábeis em nome do sócio no Livro Razão;
- alega que a conta contábil em nome de Pedro Henrique de Oliveira identifica a relação comercial do sócio, pessoa física com a pessoa jurídica. Os vários lançamentos contábeis nesta conta registram operações de empréstimos da pessoa jurídica e suas liquidações pela pessoa física;

- ressalta que a conta contábil do sócio acusa, mensalmente, através de saldo, a situação financeira das operações de empréstimo entre as pessoas física e jurídica, sendo que, no final de cada ano (31/12) o valor do saldo desta conta contábil é registrado como dívida de ônus reais na Dirpf do contribuinte;
- denota-se que o saldo da conta no fim do ano corresponde à situação dos empréstimos existentes naquele dia, isto é, os empréstimos liquidados durante o ano não compõem o saldo no final do ano. Dessa forma, prescreve que a origem de cada crédito bancário pode ser comprovada por operações de empréstimos liquidadas durante o ano, como também por aquelas mantidas abertas e acusadas no fim do ano. A Declaração de Ajuste Anual de 31/12/08, bem como as contas contábeis registram os saldos não liquidados de R\$ 3.003.365,59 (PH Transportes), R\$ 899.417,55 (Cal Trevo) e R\$ 926.273,33 (PH Investimentos);
- assim, os créditos bancários têm sua origem em operação de empréstimo registrada, mensalmente, durante o ano na conta contábil em nome de Pedro Henrique de Oliveira, no Livro Razão das pessoas jurídicas, mostrando a relação comercial permanente;
- defende, novamente, não parecer sensato que somente os rendimentos tributados não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que só os rendimentos omitidos transitaram como movimentações bancárias. Entretanto, é aceitável compreender que os rendimentos declarados e omitidos transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os rendimentos brutos declarados da atividade rural ser excluídos do conjunto do montante da omissão, já que foram tributados (arbitrados em 20%);
- informa que todos os rendimentos brutos da atividade rural no montante anual de R\$ 603.639,03 transitaram nas contas correntes bancárias em nome do sócio pessoa física, durante o ano, bem como foram registrados na Dirpf/2009, por isso, tais rendimentos brutos devem ser excluídos da omissão de R\$ 5.875.346,10;
- ressalta que no Termo de Verificação Fiscal e no Demonstrativo n 01 o Fisco reconheceu a existência do saldo de empréstimos não liquidados, em 31/12/08, de R\$ 899.417,55 fornecido pela Cal Trevo Industrial para o sócio Pedro H. de Oliveira, tendo admitido, também, que o saldo dos empréstimos origina-se de vários cheques bancários emitidos durante o ano (anexado aos autos) representando a concretização das operações de mútuo;
- salienta que todos os valores do Demonstrativo 01 representam cheques no montante de R\$ 978.305,55, adicionados os seis valores credores, cheques estes que transitaram nas contas correntes bancárias do sócio pessoa física como depósito, bem como foram registrados na conta contábil do livro Razão da empresa;
- atenta para o fato de que tais depósitos em cheques, representando empréstimos, não foram excluídos do anexo (R\$ 7.190.625,03) da Intimação Fiscal de 08/06/2010, como mostra o Demonstrativo n 02;
- informa que a Empresa Cal Trevo Industrial registrou as operações de empréstimo realizadas durante o ano nas contas contábeis em nome de Pedro, onde seus saldos mensais significam empréstimos não liquidados. Indica, por exemplo, que ao final de cada mês o saldo da conta n 2.2.1.6.01.00001 é transferido para a conta nº 1.1.2.8.01.0002, que, por seu turno, registrou o saldo de R\$ 899.417,95 como dívida do sócio Pedro;
- ainda, relata que no Termo de Verificação Fiscal o Fisco reconheceu a existência em 31/12/2008 do saldo de empréstimos, não liquidados, de R\$ 3.029.945,44, fornecido pela PH Transportes e Construções Ltda, para seu sócio, além de ter admitido estar embutido no saldo dos empréstimos os valores de R\$ 1.515.600,00 (24/04/08), R\$ 550.000,00 (20/06/08) e R\$ 294.000,00 (14/08/08), conforme Demonstrativo n 02. Neste sentido é que a empresa registrou estas operações de empréstimo em contas contábeis em nome de seu sócio (códigos 00345 e 00091). Com isso, os empréstimos

reconhecidos pelo Fisco e pela empresa têm cristalina comprovação pela escrituração contábil e pela Dirpf;

Neste sentido, ao final de cada mês o saldo da conta 00345 é transferido para a conta 00091. Por seu turno, no fim do ano, tanto a conta contábil 00091 como a Dirpf registraram o saldo no valor de R\$ 3.003.365,59 como dívida da pessoa física Pedro.

A empresa PH Investimentos e Participações Ltda registrou as operações de empréstimo realizadas durante o ano na conta contábil em nome de Pedro, identificada pelo código n 2.2.1.6.01.00001. No final do ano esta conta registrou o saldo no valor de R\$ 926.273,33 como sua dívida;

Informa que a origem de cada crédito bancário é comprovada pelos empréstimos liquidados durante o ano, como também por aqueles mantidos abertos no final do ano, razão pela qual a Dirpf, bem como as contas contábeis registram o saldo de R\$ 926.273,33, comprovando os empréstimos efetuados junto à empresa;

- no tópico "2.8 - análise individual da origem dos créditos", o impugnante lista (fls 633/650) um total de 45 créditos que, no seu entender, deveriam ser excluídos do montante da omissão de receitas apurada de R\$ 5.875.346,10 sob os argumentos de tratarem-se de empréstimos pessoais oriundos das empresas PH Transportes e Construções Ltda, Cal Trevo Industrial Ltda e PH Investimentos e Participações, além de negócios realizados/devolução de numerário entre a empresa Alman Aliança Min M. Ltda e a empresa PH Transporte e Construções

- contesta o crédito de R\$ 116.895,24 oriundo do Fundo de Investimento Votorantim (FIA Vot Multi em ações), no valor de R\$ 190.000,00, acusando um prejuízo de R\$ 73.104,76 conforme Informe de Rendimento Financeiro do ano-calendário de 2008 da Votorantin Finanças, já entregue ao Fisco. Informa que o resgate foi concretizado por meio do Banco Bradesco ag nº 1513, c/c n 0002445-7, com o lançamento bancário a crédito de histórico TED-T ELE DISP de 09/12/2008;

- contesta o crédito de R\$ 109.512,65, haja vista constar em sua Dirpf o resgate do referido valor (Banco Bradesco - histórico de "TED RECEBIDA", cf Informe Consolidado de Rendimentos Financeiros do Clube de Investimentos Share - banco HSBC), já tendo sido apresentada comprovação ao fisco, datada de 28/04/2010. Informa tratar-se de uma aplicação financeira de R\$ 112.233,97, que resultou num prejuízo de R\$ 2.721,32, permitindo o resgate líquido de R\$ 109.512,65 na data de 09/12/2008.

- contesta o crédito de R\$ 76.255,86 resgatado em 05/12/2008 junto ao Banco Bradesco (sob o histórico "RECEB PAGFOR TÍTULO CORRETORA DE VALORES SA"), comprovado conforme documento em anexo (fls 692/693 - Comprovante das Operações e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Física, código 5557) onde estão identificadas a fonte pagadora Título Corretora de Valores S/A, o contribuinte e o valor de R\$ 75.947,00.

Por fim, defende que as operações de empréstimos entre o sócio Pedro H de Oliveira e as pessoas jurídicas é oriunda das receitas tributadas nas empresas, em obediência à legislação específica de cada tributo;

Diante de todo o exposto, o contribuinte requer o provimento total de sua impugnação, decretando-se a nulidade da omissão da receita tributada no montante de R\$ 5.875.346,10, tendo em vista:

- a revogação tácita do art nº 42 da Lei nº 9.430/96;
- a ilegalidade do art 42 da Lei nº 9.430/96;
- os princípios da isonomia e da ampla defesa, bem como o conjunto probatório e suas fundamentações anteriores;

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. 698/713). O acórdão exarado teve a seguinte ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos 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 pelo § 3º do mesmo dispositivo legal. A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar, por meio de documentação hábil e idônea, a procedência do depósito e a sua natureza. Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar.

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.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 03/10/2014 (fls. 719/772), onde praticamente reitera os termos e argumentos articulados em sua impugnação, conforme passo a descrever e que serão detalhados, no que necessário, na fundamentação do voto:

1-PRELIMINAR

(...)

Para melhor transparência das matérias em litígio na parte "1 - PRELIMINAR" da impugnação (fls. 612/652), necessário registrar a existência dos seguintes títulos:

"1.1 - A REVOGAÇÃO TÁCITA DO ART. 42 DA LEI n. 9.430/96"

"1.2 - A ILEGALIDADE DO CAPUT DO ART. 42 DA LEI 9.430/96"

Enfatize-se, o vício de julgamento ou erro de julgamento, o qual consiste ou resulta de uma má apreciação da questão de direito, ou da questão de fato, ou de ambas. Decorre da má avaliação do fato (equivoca valoração do fato), da aplicação errônea do direito (equivoco na incidência da norma sobre o fato) ou ainda de errônea interpretação da norma abstrata. Trata-se assim de vício de natureza substancial (material).

Em erros de julgamentos, os julgadores administrativos (DRJ) não tomaram conhecimentos dos contextos destas matérias, alegando falta de competência para pronunciar sobre inconstitucionalidade (art. 97 da CF/88) e ilegalidade de normas jurídicas, nos seguintes dizeres do voto (fl.

(...)

1.1 - ERRO DE JULGAMENTO - VICIO MATERIAL

JULGAMENTO EM DESCONFORMIDADE COM O DIREITO**FALTA DE CONHECIMENTO DA ANTINOMIA PELO CRITÉRIO HIERÁRQUICO**

Na impugnação (fls. 612/652) foi alegada revogação tácita do art. 42 da Lei 9.430/96 por resolução de antinomias, utilizando os critérios hierárquico e cronológico. Vejam.

"No presente caso, estamos diante de uma antinomia de 2º grau aparente, pois envolve choque de normas válidas, com os critérios cronológicos e hierárquicos, onde esses critérios são soluções de conflitos de normas."

Neste ponto, vamos tratar do erro de julgamento em relação à revogação tácita do dispositivo, exclusivamente, pelo postulado hermenêutico de resolução de antinomia pelo critério hierárquico, conforme assim já exposto na impugnação (item "1.1").

(...)

Diante do exposto, inclusive em erro de julgamento (DRJ/RJ1) ao deixar de tomar conhecimento desta matéria, atuaram em desconformidade com o Direito no âmbito da hierarquia das regras infraconstitucionais, violando o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99. Por isso, requeremos, seja reformado ou declarado nulo o julgamento do acórdão n. 12.67.974 nos termos do art. 53 da Lei n. 9.784/99, artigos 245 e 248 da Lei n. 5.869/83 e Súmula 473 do Superior Tribunal Federal.

1.2 - ERRO DE JULGAMENTO - VICIO MATERIAL**FALTA DE APLICAÇÃO DO § 1º DO ART. 2º DA LEI N. 4.657/1942****FALTA DE CONHECIMENTO DA ANTINOMIA PELO CRITÉRIO CRONOLÓGICO**

Neste ponto, vamos tratar do erro de julgamento em relação à revogação tácita do artigo 42 da Lei n. 9.430/96, exclusivamente, pelo postulado hermenêutico de resolução de antinomia pelo critério cronológico (§ 1º do art. 2º da Lei n. 4.657/1942), conforme assim já exposto na impugnação (item "1.1").

(...)

Em verdade, **a solução de antinomia entre regras infraconstitucionais se resolve no plano da validade**. Nessa ordem de raciocínio, necessário transcrever o art. 2º e seu § 1º da Lei n. 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

(...)

Necessário mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

(...)

Com clarividência, no âmbito de resolução de antinomia, tem-se neste ponto conflito cronológico de regras infraconstitucionais, onde o dispositivo de Lei ordinária anterior é revogado tacitamente por dispositivo de Lei Complementar posterior. Logo, não se trata de questão sob fundamento de inconstitucionalidade nos termos do art. 26-A do Decreto n. 70.235/72, e sim, aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

As decisões colegiadas administrativas (DRJ) devem ser fundamentadas não ao arrepio da lei, ou mesmo abandonando-a, mas, como ato interpretativo que é, referir-se ao texto legal vinculado ao caso individual e concreto.

Daí que, por não ser interpretação de texto constitucional, os julgadores administrativos não estão vedados para aplicar a Lei n. 4.657/1942. Os julgadores da DRJ/RJ1, em nome da "**mentalidade fiscalista**", em **ERRO DE JULGAMENTO**, apreciação equivocada, deixaram de tomar conhecimento desta matéria preliminar da impugnação,

com isso, não aplicaram o § 1º do art. 2º da Lei 4.657/42. Logo, violaram o inciso III do art. 116 da Lei 8.112/90 (...)

Reitera-se, que os julgadores administrativos não têm competência para julgar, somente, matérias sob fundamento de inconstitucionalidade, nada mais. Por outro lado, na questão de resolução de antinomia pelo critério cronológico, jamais, podem ser aplicados o art. 26-A do Decreto 70.235/72, o Decreto 2.346/1997 e a Súmula Carf 2.

A jurisprudência do CARF é pacífica quanto a tomar conhecimento e julgar matéria sobre revogação tácita por resoluções de antinomia, conforme Acórdão n. 2403-001.551, sessão de 14/08/2012, da 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária, processo n. 11065.002649/2010-15.

(...)

Diante do exposto, inclusive em erro de julgamento (DRJ/RJ1) de **não** terem tomado conhecimento do contexto da matéria sobre revogação tácita por resoluções de **antinomia pelo critério cronológico**, contido na impugnação, violaram o § 1º do art. 2º da Lei n. 4.657/42, o inciso III do art. 116 da lei 8.112/90 e o art. 2º da Lei n. 9.784/99 (princípios da legalidade, finalidade e razoabilidade). Por isso, requeremos, seja reformado ou declarado nulo o julgamento do acórdão n. 12.67.974 nos termos do art. 53 da Lei n. 9.784/99, artigos 245 e 248 da Lei n. 5.869/83 e Súmula 473 do STF.

1.3 - ERRO DE JULGAMENTO —VÍCIO MATERIAL

FALTA DE APLICAÇÃO DO ART. 14 E INCISO III DO ART. 16 DO DECRETO 70.235/72

FALTA DE CONHECIMENTO DA ILEGALIDADE DO ART. 42 DA LEI 9.430/96

Neste ponto, vamos tratar do erro de julgamento no fato de não terem sido tomado conhecimento da alegação de ilegalidade do *caput* do artigo 42 da Lei 9.430/96, exclusivamente, a matéria do item "1.2" da impugnação, assim resumida:

"O essencial da questão é a falta de previsão no enunciado da lei presumtiva à possibilidade de qualquer ajuste na Declaração de Ajuste Anual, para efetuar a exclusão dos valores dos rendimentos declarados pela subtração nos rendimentos omitidos."

(...)

Há de se atentar, na questão de alegação de ILEGALIDADE não há vedação para conhecimento e julgamento administrativo. Por outro lado, somente, sob fundamento de inconstitucionalidade, pela vedação contida no art. 26-A do Decreto n. 70.235/72, inclusive Súmula CARF n. 2, para os julgadores (DRJ) não tomaram conhecimento da matéria posta na impugnação. Vejamos:

(...)

Como se vê, um dos pontos que se pode discutir é o lançamento de ofício (auto de infração), na parte em que o fato gerador não foi corretamente caracterizado pela fiscalização pela falta de consonância com a base legal utilizado no ato administrativo.

Neste contexto, em erro de julgamento, apreciação equivocada, os julgadores da DRJ não tomaram conhecimento do conteúdo desta matéria, alegando falta de competência para pronunciamento sobre ILEGALIDADE de normas, nos dizeres do voto (fl. 707):

"No que se refere às diversas alegações acerca da suposta ilegalidade do art. 42 supracitado, deve ser esclarecido que o afastamento do preceito normativo em questão somente poderia ocorrer se fosse declarada sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade. Por não possuir competência para tanto, tal argumento não é oponível à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento desse."

Nesta apreciação equivocada de não tomar conhecimento da ilegalidade em questão, neste ponto os julgadores negaram vigência ao artigo 14 e ao inciso III do artigo 16,

ambos do Decreto n.70.235/72. Logo, violaram o inciso III do art. 116 da Lei 8.112/90 (Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civil da União), in verbis:

(...)

Diante do exposto, inclusive em erro de julgamento (DRJ/RJ1) de não terem tomado conhecimento do contexto da matéria sobre ilegalidade do caput do art. 42 da Lei n. 9.430/96, contido na impugnação, violaram o art. 14 e inciso III do art. 16, ambos do Decreto 70.235/72, o inciso III do art. 116 da lei 8.112/90 e o art. 2º da Lei n. 9.784/99 (princípios da legalidade, finalidade e razoabilidade). Por isso, requeremos, seja reformado ou declarado nulo o julgamento do acórdão n. 12.67.974 nos termos do art. 53 da Lei n. 9.784/99, artigos 245 e 248 da Lei n. 5.869/83 e Súmula 473 do STF.

1.4 - A REVOGAÇÃO TÁCITA DO ARTIGO 42 DA LEI N. 9.430/96

O presente ato administrativo de Auto de Infração IRPF com crédito tributário no valor de R\$ 3.017.357,41, datado de 20/09/2010, cientificado em 28/09/2010, tem como único fundamento aduzido pelo Fisco a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tendo como enquadramento legal o art. 42, da Lei n. 9.430/96. Para maior transparência, transcrevemos o *caput* do artigo:

(...)

Este artigo foi revogado tacitamente pelo § 40 do art. 5º, da Lei Complementar 105/2001, em face da antinomia das normas, onde a lei posterior revoga a lei anterior quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, conforme art. 2, § 1º da Lei 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

A questão a ser levantada neste ponto é a de saber se o Fisco, após a vigência da Lei Complementar 105/2001, pode ainda usar da presunção relativa do art. 42, da Lei 9.430/96 que considera o depósito bancário por si só como omissão de rendimento ou receita até que o Contribuinte prove o contrário. Note-se que não se cuida de saber se seria válida tal presunção mesmo antes da vigência do art. 50, §4º da Lei Complementar 105/2001, mas tão somente, em confronto com esse dispositivo legal posterior.

(...)

Como se vê, o § 40 do art. 50 da LC 105/2001 determina que *"a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar"*, de sorte a poder *"realizar fiscalização ou auditoria para adequada apuração dos fatos"*.

Sendo assim, se a nova lei estabelece que havendo indícios de omissão de rendimentos do contribuinte, deve o Fisco requisitar as informações e documentos que julgar conveniente *"para a adequada apuração dos fatos"*.

(...)

Ora, se o Fisco pode requisitar os documentos que julgar necessários à apuração adequada dos fatos como manda a lei nova (LC 105/01), o conseqüente será a **tributação real e efetiva** da omissão de rendimentos ou receitas encontrada e provada pelo Fisco, não podendo mais a administração tributar os depósitos bancários com base na **presunção** do art. 42, da Lei 9.430/96 que considera os depósitos bancários *a priori* como omissão de receita ou rendimento, cabendo ao contribuinte a prova em contrário.

(...)

Nesse ponto é que reside a antinomia entre o art. 42 da Lei 9.430/96 e o art. 50 § 40 da LC 105/2001. Dessa forma, havendo a antinomia entre regras infraconstitucionais, e levando-se em consideração os critérios cronológico e hierárquico, é possível constatar a revogação tácita do art. 42 da Lei 9.430/96 pelo § 4º do art. 5º da LC 105/2001.

(...)

As normas jurídicas de segundo grau, também conhecidas como postulados de interpretação, os quais definem métodos de aplicação das normas de primeiro grau (princípios e regras). Os postulados interpretativos são as normas formais de aplicação

que definem métodos que estrutura a interpretação de princípios e regras, estabelecendo obrigações, permissões ou restrições mediante a descrição da conduta a ser cumprida.

Os postulados hermenêuticos cronológico e hierárquico são destinados à compreensão das normas jurídicas, sendo os critérios de resolução de antinomias, utilizados para se obter solução de duas normas conflitantes do ordenamento jurídico, mediante a observância da existente das estruturas cronológica e hierárquica das normas.

No presente caso, estamos diante de uma antinomia de 2º grau aparente, pois envolve choque de regras válidas, com os critérios cronológicos e hierárquicos, onde esses critérios são opções à solução de conflito entre as duas regras infraconstitucionais.

O caso é de revogação tácita ou indireta do art. 42 da Lei 9.430/96. Isso porque, a revogação tácita ocorre quando, embora não expressamente estabelecida pela lei, tal resulta de circunstâncias inequívocas, direta ou indiretamente por ela previstas. Segundo o § 1º do art. 2º da Lei de Introdução deve se identificar na revogação tácita à incompatibilidade da lei nova com a anterior, isto é, a lei nova prevalece sobre a anterior.

(...)

Diante do exposto, deve ser dado provimento a esta preliminar, para declarar a nulidade das omissões de receitas nos termos do art. 145, inciso 1, do CTN.

1.5 — A ILEGALIDADE DO CAPUT DO ART. 42 DA LEI N. 9.430/96

O *caput* do art. 42 da Lei 9.430/96 presume que os valores dos créditos bancários, cuja origem não foi comprovada, constituam acréscimo patrimonial, ocasionando a subsunção do fato à hipótese de incidência do imposto (auferir renda ou proventos de qualquer natureza), que deveria ser nos termos da regra matriz de incidência disposta no art. 43 do CTN. Vejamos os dispositivos:

(...)

No *caput* do art. 42, mesmo que os rendimentos da Declaração de Ajuste Anual tenham sido percebidos incontestavelmente, não são excluídos dos rendimentos omitidos.

Não é dado ao contribuinte deduzir os rendimentos declarados, isto é, não há possibilidade de qualquer ajuste relacionado aos valores registrados na Declaração de Ajuste Anual.

Como se vê, a motivação de falta de base legal à exclusão. Todavia, se existem valores de acréscimo patrimonial omitidos transitando nas contas bancárias do contribuinte, por óbvio, também, existem valores de acréscimo patrimonial declarados transitando nestas mesmas contas bancárias.

O problema é que não é aceitável defender que somente os rendimentos ofertados à tributação voluntariamente não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias. Porém, é correto compreender que os rendimentos declarados e omitidos transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os rendimentos declarados serem excluídos em conjunto do montante da omissão, já que foram tributados.

(...)

A presunção legal em questão fere a legalidade ao contrariar o artigo 43 da Lei 5.172/66 (CTN), ao estabelecer implicitamente a inexistência de valores declarados de proventos de qualquer natureza nos créditos bancários, ou seja, permite interpretar que o acréscimo patrimonial declarado não transita pela conta bancária do fiscalizado.

Em verdade, renda e proventos podem estar em qualquer lugar, sejam eles declarados ou omitidos. A regra matriz de incidência no CTN não estabelece o local onde deve se encontrar os rendimentos. Em não permitir a citada exclusão, o enunciado presuntivo

implicitamente definiu que as receitas declaradas não transitam pelas contas bancárias, por isso, a **ILEGALIDADE** do *caput* do art. 42 da Lei 9.430/96.

Diante do exposto, deve ser dado provimento a esta preliminar, para declarar a nulidade das omissões de receitas, nos termos do art. 145, inciso 1, do CTN.

1.6 — ALTERADO O MOTIVO DETERMINANTE DA INFRAÇÃO NOVO REQUISITO NO TIPO DA PROVA ACRESCIDO PELOS JULGADORES

A administração pública, ao justificar o ato administrativo, fica vinculada às razões ali expostas, de acordo com o preceituado na teoria dos motivos determinantes. A motivação é que legitima e confere validade ao ato administrativo. Assim, enunciadas pelo Fisco as causas em que se pautou, de acordo com a lei, o ato só será legítimo se elas realmente tiverem ocorrido.

(...)

A motivação faz parte da forma do ato, isto é, ela integra o elemento forma e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, e a motivação não é feita o ato é nulo por vício de forma (vício insanável) e não por vício de motivo (Alexandrino, Marcelo; Paulo, Vicente. Op. cit., p. 471).

(...)

Na fase investigativa o Fisco emitiu quatro intimações datadas de 12/03/2010 (ft.23), de 12/04/2010 (fls. 320/321), de 08/06/2010 (fl. 555) e de 16/08/2010 (fls. 565/ 566 e 575/576). Em relação à exigência de comprovação da origem dos recursos dos créditos bancários em questão, nestas intimações, em nenhum momento foi solicitada prova documental coincidente de data e valor para cada crédito.

No âmbito da autuação, pelo texto do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 10/12) é comprovado que a fiscalização jamais desconsiderou as provas documentais pelo requisito de falta de coincidência de data e valor de cada crédito bancário. Vejamos:

No TVF, à folha 10, o parágrafo diz o seguinte:

"Quanto aos extratos de contas correntes apresentados (fls. 446/544), diante de inúmeros créditos não justificados pelas transações informadas na declaração de rendimentos, foram eles relacionados, por estabelecimento bancário, e solicitados ao contribuinte esclarecimentos sobre a natureza das operações que lhes deram origem (fls. 546/552). Destacamos que não integraram a relação os créditos cuja operação de origem foi identificada, conforme demonstrativo de nº 02."

Como se vê, na autuação, Fisco refere que foi solicitado, somente, esclarecimentos sobre a natureza das operações, sendo aceitas as operações de origem identificadas. Logo, não foi solicitado o requisito "coincidente em data e valor".

(...)

Como se vê, na autuação, Fisco refere que o contribuinte não comprovou a procedência dos recursos, somente, no requisito a que título foram creditados os valores. Isto significa que o tipo de prova da origem é só a natureza da operação.

No TVF, à folha 12, o parágrafo diz o seguinte:

"Resumindo, temos que, do valor de R\$ 7.190.625,03, o contribuinte informou ser procedente da empresa PH Transportes e Construções Ltda., o total de R\$ 2.324.728,75 e procedente de cheques de terceiros e de empresas das quais é sócio, o valor de R\$ 634.595,59 (demonstrativo n. 03). Contudo, não foi esclarecida nem comprovada a natureza das operações deram aos recursos creditados em suas contas correntes."

Como se vê, na autuação, Fisco refere que o contribuinte não comprovou a natureza das operações. Isto significa que no âmbito do tipo de prova da origem dos recursos creditados, não está incluído o requisito "coincidente em data e valor".

Como se vê, na autuação, quanto ao tipo de prova, o Fisco simplesmente transcreve literalmente o texto da lei "*mediante documentação hábil e idônea, a origem dos*

recursos utilizados nessas operações.". Isto significa que na presente autuação (lançamento de ofício) o vocábulo "*documentação hábil e idônea*" é, exclusivamente, vinculado à prova com requisito natureza da operação (título). Este fato é comprovado é comprovado pelo próprio Fisco em sua Intimação de 16/08/2010 (fls. 565 e 575), expressamente em três momentos no vocábulo "*Informar e comprovar, com documentação hábil e idônea, a que título ...*".

Distintamente e ilegalmente, em fase procedimental posterior, com alteração do motivo determinante da infração, nova interpretação dos julgadores da DRJ/RJ1 ao dizerem o seguinte no voto (fls. 708/709):

(...)

Como se vê, no primeiro texto há interpretação de que "*quando a Lei trata de 'documento hábil e idôneo', está se referindo a documentos que estabelecem uma relação objetiva, direto, cabal e inequívoca, em termos de data e valor, entre eles e os créditos bancários*". Já no segundo texto, há interpretação de que "*demonstrasse de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados nas suas contas correntes, com coincidência de datas e valores*".

(...)

De acordo com a teoria dos motivos determinantes, o ato administrativo está forçosamente vinculado aos fatos e aos fundamentos legais que lhe dão suporte. No futuro, não pode haver mudança de motivo, haja vista que a Administração e o Judiciário ficam vinculados ao motivo anterior dado, ficando vedada motivação superveniente.

(...)

Não é possível desconsiderar o relatório fiscal (TVF) do auto de infração para fins de transmutar a motivação da falta de comprovação da origem dos recursos dos créditos, mormente porque se trata de ato vinculado, em que a teoria dos motivos determinantes atua com mais força. Por isso, requer seja declarado nulo o julgamento da DRJ/RJ1.

2 -MÉRITO

2.1 - A INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA NÃO FIXA A FORMA DE CONDUTA

INEXISTE EXIGÊNCIA COMPROVAÇÃO COINCIDENTE EM DATA E VALOR

Na inversão do ônus da prova à origem de crédito bancário a expressão: "*analisados individualizadamente*", fixou apenas dever de conduta de prova mediante documentação hábil e idônea, entretanto, não fixou uma forma de conduta de comprovação. Isto porque não se trata de lei processual o § 30 e *caput* do art. 42 da Lei 9.430/96.

Em não estando no âmbito processual, o conteúdo objetivo do ônus imposto ao contribuinte que é **intimado** para comprovar a "**origem dos recursos**" utilizados como crédito bancário, **não fixa a forma de conduta, mas somente determina a comprovação por documentação hábil e idônea, sem exigência da coincidência em data e valor da prova para cada crédito.**

Com clarividência, as **Intimações** de 08/06/2010 (fl. 555) e de 16/08/2010 (fls. 565 e 575), só mostram a palavra "**origem**" e o vocábulo "*documentação hábil e idônea, a que título*". Contudo, não mostram o vocábulo "*coincidente em data e valor*".

Na realidade, na **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF** a jurisprudência é pacífica de que não está previsto no artigo 42 da Lei n. 9.430/96 o requisito de exigência a vinculação de datas e valores entre a documentação apresentada pelo contribuinte e as informações expressas em extratos bancários. Este entendimento é cristalino no VOTO do Relator Gonçalo Bonet Allage, acórdão n. 9202-002.573, sessão

de julgamento de 06/03/2013, processo n. 11020.003927/2005-01. Vejamos parte do voto: (destaque)

(...)

Deve o direito ser interpretado inteligentemente; não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. **Em sede de prova, uma lei presuntiva não pode limitar e determinar a forma da prova, inclusive oriãem coincidente em data e valor.**

Observa-se que o art. 42 da Lei 9.430/96, por não ser norma processual, em nenhum momento exige a prova individualizada da origem de cada depósito, por data e valor. Logo, se haver exigência administrativa que contempla tal exagero, afigura-se, de pronto, ilegal, porquanto manifestamente extrapola o conteúdo deôntico da regra jurídica sob análise.

A análise individualizada dos créditos contidos no § 30, do art. 42, da Lei 9.430/96 é uma **restrição** imposta, justamente para inibir a exigência de tributo de forma generalizada por parte do **Fisco**, em descompasso com a verdadeira situação fática da origem e da natureza jurídica dos créditos bancários. No processo tributário a tipicidade precisa ser rigorosamente fechada.

Na realidade, a **conduta do Fisco** é a análise individualizada. Distintamente, a **conduta do contribuinte** é a comprovação nos termos do art. 332 do Código Processo Civil (Lei n. 5.869/73), que diz:

(...)

Na presente questão, o fato irrecusável na relação tributária é que a fiscalização se vale de INTERPRETAÇÃO COM FICÇÃO para criar requisitos de comprovação dos depósitos por parte do contribuinte, com único propósito de manter a presunção de omissão de receita.

(...)

Ressaltamos que o Auto de Infração está baseado em um indício que resulta em fato indiciário, enunciado de uma presunção legal que utiliza prova indireta para motivar receitas não tributadas. **Nota-se, ainda, aue os atos fiscais que antecederam o presente lançamento de ofício, jamais exigiram prova com documentação coincidente em data e valor para cada crédito.**

(...)

A análise individualizada dos créditos significa a comprovação depósito por depósito, mediante a, somente, documentação hábil e idônea de sua origem. Pelo princípio da ampla defesa e por não constar na lei presuntiva forma de conduta do contribuinte, **chega-se a conclusão que é permitido comprovar por meio de um conjunto de indícios ou provas indiretas, inclusive sem ser necessária a coincidência em datas e valores para cada crédito bancário.**

(...)

Resta demonstrado que, as presunções não têm natureza processual probatória, a elas sendo sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e isonomia. Como meio de prova indiciária, subsidiária e indireta, pode ser utilizadas pelo Fisco na acusação e pelo Contribuinte na ampla defesa. A lei presuntiva (§ 30) não determina o requisito da prova (coincidente em data e valor) por parte do Contribuinte.

2.2 - AMPLA DEFESA E A COMPROVAÇÃO DA ORIGEM TRATAMENTO SIMÉTRICO AS PARTES NA VALORAÇÃO DAS PROVAS

As presunções legais, por conterem uma relação ordinária de implicação, e por deverem observância ao disposto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, devem admitir a produção de provas contrárias aos elementos que a compõem (fato indiciário, relação jurídica de implicação e fato indiciado).

(...)

Esclareça-se que, não obstante caiba ao Contribuinte defender-se, a produção de provas em sentido diverso há de ser necessariamente possível. Se a prova for impossível ou de difícil produção, não poderá ser imputada ao Contribuinte a prática de fato descritor de evento presumido, com as conseqüências a ele pertinentes, já que isso violaria o direito constitucional à ampla defesa, que não é apenas formal, mas de natureza substancial.

(...)

Dessa forma, exigir que uma pessoa física apresente ao Fisco documentação comprobatória da origem de todas as operações bancárias que pratica durante anos inteiros equivale a impor-lhe o dever de escriturar em livros todas estas operações, tal como se exige de uma pessoa jurídica, o que, a claras luzes, não se coaduna com as limitações jurídicas impostas pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. É evidente que não se pode intimar uma pessoa física a apresentar documentos que a lei não lhe obriga a possuir, que no caso, estão em poder de pessoas jurídicas.

(...)

Em ato de arbitrariedade, recusada a prova documental da escrituração contábil (fls. 653/691), sem que os julgadores fundamentassem ser a prova ilícita, impertinente e desnecessária. Veja o texto no voto (fl. 712):

"Salienta-se, por derradeiro, que a simples apresentação de cópias dos Livros Razão e de Demonstrativos Contábeis das empresas supracitadas (fls. 653/691) sem os correspondentes documentos que embasaram os lançamentos contábeis não tem o condão de comprovar as supostas operações de mútuo realizadas durante o ano de 2008."

No âmbito da VALORAÇÃO DA PROVA, na recusa da prova, os julgadores violaram os artigos 332 e 379 da Lei 5.869/73 (CPC); violaram o § 2º do art. 38 da Lei 9.784/99 e violaram os artigos 223 e 226 da Lei 10.406/02 (CC). Vejam os artigos:

(...)

O valor probatório da escrituração contábil das empresas deve ser analisado tendo-se em conta os princípios da legalidade e da verdade material. Lavrado auto de infração com base em presunção, deve ser levado em consideração as evidências da contabilidade. Não pode o Fisco desconsiderar a contabilidade das empresas para presumir condutas da pessoa física sem prova que lhe dê suporte.

O processo contábil é composto pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas, inclusive possui uma lente própria - com seus usos, métodos e costumes - para enxergar a realidade e retratá-la nas demonstrações contábeis.

(...)

Fixadas tais premissas, no que se refere à análise individual dos créditos, não está na lei presuntiva à exigência da comprovação de depósito por depósito com a utilização de documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores. O que está no ordenamento jurídico, pelos princípios da verdade material e da ampla defesa, é a possibilidade de comprovação por meio de um conjunto de indícios ou provas indiretas, que se isoladamente nada provam, conjuntamente tem o condão de estabelecer a inequivocidade de uma situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como conseqüência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as presunções.

Para se evitar o desequilíbrio das partes na relação tributária, com prova de impossível ou de difícil produção, indiscutível a permissão de prova indireta em documento de terceiros para desfazer fatos indiciários.

Em face desse contexto, considerando os princípios da ampla defesa e da verdade material, obrigatória consideração da existência de várias operações de empréstimo entre as pessoas física e jurídica durante o ano de 2008.

2.3 - EMPRÉSTIMOS DE EMPRESAS COMO ORIGEM DOS CRÉDITOS BANCÁRIOS

Na fase investigativa, no âmbito dos créditos bancários a serem justificados no total de R\$ 7.190.625,03, por meio das respostas às intimações fiscais, a pessoa física esclareceu expressamente e apresentou documentação comprobatória dos seguintes pontos específicos, assim resumidos:

PONTOS NA FASE INVESTIGATIVA	VALORES TOTAIS
PH Transportes e Construções	R\$ 1.202.806,75
PH Transportes e Construções	R\$ 880.000,00
PH Transportes e Construções	R\$ 321.922,00
Cal Trevo Industrial	R\$ 899.417,55
PH Transportes e Construções	R\$ 926.273,33
Terceiros e Empresas Ligadas	R\$ 634.595,59
TOTAL	R\$ 4.785.015,22

Daí que, na fase investigativa expostos para análise do Fisco o valor total de R\$ 4.785.015,22, a título de origem dos créditos bancários a serem justificados. Por conseguinte, não houve manifestação no total de R\$ 2.405.609,81. Por outro lado, na fase impugnativa, foi comprovada a origem de todos os créditos bancários (R\$ 7.190.625,03).

Insista-se, que os atos fiscais expressos (intimações) em fase investigativa, não exigiram prova da origem de cada crédito bancário com documentação com o requisito de coincidente em data e valor. Ou seja, somente em decisão embutida no lançamento de ofício é que foi aplicado este requisito.

(...)

Reitera-se, no que tange ao total do valor dos créditos bancários **cujas origens já foram comprovadas**, desta a apresentação da impugnação, por receitas já tributadas por terceiros, têm como base o parágrafo 2º do art. 42 da Lei 9.430/96, *in verbis*:

(...)

O que se extrai do § 2º do art. 42 desta lei, é que identificada a origem dos créditos bancários haverá de ser definida a infração em lei específica ou de que tais valores não são tributados ou e já terem sido tributados, pela legislação vigente à época do crédito. Assim, se constatado que a origem dos recursos creditados seja de empréstimo obtido junto a uma empresa, fica impossibilitada a imputação de tributação na pessoa física.

(...)

A demonstração da origem dos depósitos deve se reportar a cada depósito, de forma individualizada, de modo a identificar a fonte do crédito, nada mais. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Há necessidade de se estabelecer uma relação de cada crédito e a origem que se deseja provar, podendo ser um conjunto de provas **sem coincidência de datas e valores**.

A ampla defesa permite mostrar que a origem de cada crédito bancário da pessoa física é oriunda de **empréstimo de terceiro**, originado de receita já tributada na **atividade** de uma pessoa jurídica. Com isso, para haver equilíbrio na produção de prova entre os sujeitos ativo e passivo, utiliza-se um conjunto de provas indiciárias e indiretas vinculadas à atividade da pessoa jurídica.

(...)

Diferentemente, é pacífica na jurisprudência do CARF de que o Fisco não pode obrigar o contribuinte a comprovar a causa da operação e, sim, aprofundar e aprimorar o seu trabalho de investigação, pelo fato de ter havido demonstração da origem dos depósitos ser empréstimo. A seguir trecho da ementa do acórdão n. 2202-02.199, sessão de julgamento em 21/02/2013, processo 10925.003134/2008-70, Relator Nelson Mallmann.

(...)

No âmbito da interpretação utilizada na presente investigação fiscal, necessário destacar que na intimação de 08/06/2010 (fl. 555) foi solicitado: "esclarecer e comprovar, com documentação hábil e idônea, as operações que deram origem aos créditos nas contas correntes (...)". Posteriormente, nota-se que em outra intimação de 16/08/2010 (fls. 565/566 e 575/576) foi solicitado: "informar e conxprovar-, com documentação hábil e idônea, a que título foram feitas as transferências de recursos (. . .)".

Ora, isto é impor o requisito "natureza da operação", não contido no vocábulo

"origem dos recursos" do *caput* do art. 42. Uma arbitrariedade fiscal, entretanto, no caso, já foi comprovado como sendo "mútuo", pelas escriturações contábeis.

Reitera-se, a origem dos valores dos créditos bancários vem de **várias operações de empréstimo entre as pessoas física e jurídica** durante o ano de 2008. Estas operações constantes e permanentes de empréstimos têm suas origens em anteriores receitas tributadas na atividade da empresa, as quais são registradas e comprovadas na escrituração contábil por meio dos Livros Razão e Diário e conta contábil em nome do sócio.

(...)

No caso, em matéria de prova, todos os créditos bancários do Banco COPERMEC têm vinculação, exclusiva, com os empréstimos entre Pedro Henrique do Oliveira e as empresas, portanto, não se aplicando o § 6º do art. 42 da Lei 9.430/96.

O contribuinte pessoa física fiscalizado é sócio das pessoas jurídicas PH Transportes e Construções Ltda. CNPJ 22.060.255/0001-82, **PH** Investimentos e Participações Ltda., CNPJ 03.474.102/0001-37 e Cal Trevo Industrial Ltda., CNPJ 07.694.266/0001-20, com as quais mantém, além da administração dos negócios em relação as atividades, constantes operações de empréstimo pessoal.

Diante deste quadro, devido à afinidade entre o sócio, pessoa física e as empresas, a concessão, concretização e liquidação de todas as operações de empréstimo pessoal, durante o ano, devem ser aceitas como comprovadas pelas contas contábeis em nome do sócio no Livro Razão.

(...)

As empresas citadas têm suas contabilidades funcionando com plano de conta detalhado, balancete, Razão e Diário com os registros destas operações de mútuo, sendo que foram escriturados de modo a clarear a IDENTIFICAÇÃO dos fatos efetivamente ocorridos, tramitando por conta de título cristalino, alocado no passivo representativo dos mútuos. Há prova de nexa causal entre os depósitos dos extratos e os registros das contabilidades, demonstrando o fluxo financeiro entre as partes. Ora, no plano financeiro a comprovação da origem dos depósitos pouco diferencia daquela exigível no mútuo simples.

Em verdade, os extratos bancários, combinado com os Livros Razão comprovam a efetiva entrega, quitação e recebimento dos valores dos empréstimos informados na Declaração de Ajuste Anual. Ou seja, a efetiva entrega e recebimento dos valores envolvidos nas operações são suficientes para comprovar a EFETIVIDADE DOS EMPRÉSTIMOS e inequívocas transferências das quantias, demonstrando ter havido trânsito dos recursos.

Em nome da "mentalidade fiscalista", outra FICÇÃO dos julgadores (fl. 712) no fato das cópias dos Livros Razão e Demonstrações Contábeis das empresas citadas não terem o condão de comprovar as operações de mútuo. Isso porque, em nenhum momento o Fisco comprovou a inveracidade das escriturações contábeis desta empresas.

(...)

Sabemos que a escrituração contábil faz prova a favor das pessoas física e jurídica dos fatos nela registrados, cabendo à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados (Decreto-Lei 1.598/77, art. 9º, §§ 1º e 2º e RIR/99, arts. 923 e 924). No caso, referente ao fato jurídico, o Fisco não comprovou a inveracidade das operações de empréstimo nas escriturações contábeis das pessoas jurídicas, isto é, a fiscalização não provou que a contabilidade não é apta a traduzir o fato jurídico a título de empréstimo.

(...)

A conta contábil em nome de Pedro Henrique de Oliveira identifica a relação comercial do sócio, pessoa física com a pessoa jurídica. Os vários lançamentos contábeis nesta conta do sócio registram operações de empréstimos da pessoa jurídica e suas liquidações pela pessoa física. Os empréstimos são os "débitos" lançados na conta contábil do sócio. Nas contabilidades de cada empresa é possível verificar e fazer um demonstrativo relacionando cada "débito", tendo como resultado o total de empréstimos.

É de suma importância saber, que esta conta contábil do sócio acusa, mensalmente, através de saldo, a situação financeira das operações de empréstimo entre as pessoas física e jurídica. No final de cada ano (31 de dezembro), por obrigatoriedade da legislação tributária, o valor do saldo desta conta contábil é registrado como dívida de ônus reais na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda de Pessoa Física.

Denota-se no presente caso, que o saldo da conta no final do ano corresponde a situação dos empréstimos existentes naquele dia, isto é, os empréstimos liquidados durante o ano não compõem este saldo no final do ano. Desta forma, a origem de cada crédito bancário pode ser comprovada por operações de empréstimos liquidadas durante o ano, como por aquelas mantidas abertas e acusadas no final do ano.

(...)

Diante do exposto, do ponto de vista jurídico-tributário, as operações de empréstimo são oriundas de receitas já tributadas provenientes das atividades comerciais das pessoas jurídicas, em obediência a cada legislação específica (§ 2º do art. 42 da Lei 9.430/96).

2.4 — EXCLUSÃO DOS RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Renda e proventos podem estar em qualquer lugar, sejam eles declarados ou omitidos. Se existem valores de acréscimo patrimonial omitidos transitando nas contas bancárias do contribuinte, por óbvio, também, existem valores de acréscimo patrimonial declarados transitando nestas mesmas contas bancárias.

A questão é que não parece plausível defender que somente os rendimentos ofertados à tributação não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias.

Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF determinaram a EXCLUSÃO dos rendimentos tributáveis informados pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

(...)

Todavia, é aceitável compreender que os rendimentos declarados e omitidos transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os rendimentos brutos declarados da atividade rural ser excluídos em conjunto do montante da omissão, já que foram tributados (arbitrado - 20%). É de suma importância considerar que todos os rendimentos brutos da atividade rural no montante anual de R\$ 603.639,03, transitaram nas contas correntes bancários em nome do sócio pessoa física, durante o

ano, bem como foram registrados na Declaração de Ajuste Anual do IRPF. Por isso, estes rendimentos brutos devem ser excluídos da omissão de R\$ 5.875.346,10.

Para melhor transparência, a seguir a receita bruta mensal da atividade rural da pessoa física:

(...)

2.5 — CAL TREVO — EMPRÉSTIMOS COM CHEQUES

Iniciando a fase de investigação pela Declaração de Ajuste Anual (fls. 582/ 605), já no Termo de Início de Fiscalização de 12/03/2010 (fl. 23) estes saldos não liquidados relativo às operações de empréstimos de R\$ 899.417,55 começaram a ser analisados.

Há de se considerar, que no "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" e no Demonstrativo n. 01 - Empréstimos Informados na DIRPF, o Fisco reconheceu a existência em 31 /12/2008 do saldo de empréstimos, como não liquidados, de R\$ 899.417,55, fornecido pela Cal Trevo Industrial Ltda., para o sócio pessoa física. Além disso, o Fisco admitiu que o saldo dos empréstimos origina-se de vários cheques bancários emitidos durante o ano (fls 27/311), representando concretização das operações de mútuo.

(...)

A origem de cada crédito bancário é comprovada pelos empréstimos liquidados durante o ano, como por aqueles mantidos abertos no final do ano. Em 31/12/2008, tanto a Declaração de Ajuste Anual como as contas contábeis registram o saldo final de R\$ 899.417,55. O Fisco admitiu este saldo como recurso de empréstimo, logo, também admitiu os recursos dos saldos mensais a este título.

Vejam na escrituração contábil os saldos dos empréstimos durante o ano:

(...)

Salienta-se que todos os valores do Demonstrativo n. 01 (fl. 13) representam cheques e que estes são no montante de R\$ 978.305,55, adicionado os seis valores credores.

Ressalta-se que todos estes cheques transitaram nas contas correntes bancários em nome do sócio pessoa física, como depósito, bem como foram registrados na conta contábil do Livro Razão da empresa.

Há de se atentar, que estes depósitos em cheques, representando empréstimos, não foram excluídos do anexo (R\$ 7.190.625,03) da Intimação Fiscal de 08/06/2010 (fls. 546/552), conforme mostra o Demonstrativo n. 02 (fl.14), por isso a tributação.

A Cal Trevo Industrial Ltda. registrou as operações de empréstimo realizadas durante o ano nas contas contábeis em nome do sócio, identificadas pelos códigos "2.2.1.6.01.00001" e "1.1.2.8.01.00002". Os saldos mensais nestas contas significam empréstimos não liquidados. Neste passo, impende observar que ao final de cada mês saldo da conta "2.2.1.6.01.00001" é transferido para conta "1.1.2.8.01.00002". Por seu turno, no final do ano a conta "1.1.2.8.01.00002" registrou o saldo de R\$ 899.417,95, como dívida do sócio, pessoa física.

Durante o ano, mensalmente, a conta contábil do sócio acusa a situação financeira das operações de empréstimo (concretização por cheques e liquidação) entre sócio e empresa. No final do ano, tanto a conta contábil como a Declaração de Ajuste Anual registram o valor do saldo dos empréstimos não liquidados.

Com isso, os empréstimos reconhecidos pelo Fisco e pela empresa têm base na documentação (fls. 27/311) e na escrituração contábil, formando um conjunto e forma probatória, pelo princípio da isonomia. Além disso, por ter os cheques transitados nas contas bancárias da pessoa física, como depósito, deve ser anulada a omissão de receita no montante de R\$ 5.875.346,10.

2.6 — PH TRANSPORTES — EMPRÉSTIMOS NA CONTABILIDADE

Iniciando a fase de investigação pela Declaração de Ajuste Anual (fls. 582/605), já no Termo de Início de Fiscalização de 12/03/2010 (fl. 23) estes saldos não liquidados relativo às operações de empréstimos de R\$ 3.003.365,59 começaram a ser analisados.

Há de se considerar, que no "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" e na tabela, o Fisco reconheceu a existência em 31/12/2008 do saldo de empréstimos, como não liquidados, de R\$ 3.029.945,44, fornecido pela PH Transportes e Construções Ltda., para o sócio pessoa física. Além disso, o Fisco admitiu estar embutido no saldo dos empréstimos os valores de R\$ 1.515.600,00 (24/04/08), R\$ 550.000,00 (20/06/08) e R\$ 294.000,00 (14/08/08), conforme Demonstrativo n. 02.

Neste sentido, outra consideração a ser feita, é que PH Transportes e Construção Ltda. registrou estas operações de empréstimo (R\$ 1.515.600,00, R\$ 550.000,00 e R\$ 294.000,00), realizadas durante o ano, nas contas contábeis em nome do sócio Pedro, de códigos "00345" e "00091". Com isso, os empréstimos reconhecidos pelo Fisco e pela empresa têm cristalina comprovação pela escrituração contábil (Livro Razão) e pela Declaração de Ajuste Anual de IRPF.

A origem de cada crédito bancário é comprovada pelos empréstimos liquidados durante o ano, como por aqueles mantidos abertos no final do ano. Em 31/12/2008, tanto a Declaração de Ajuste Anual como as contas contábeis registram o saldo final de R\$ 3.003.365,59. O Fisco admitiu este saldo como recurso de empréstimo, logo, também admitiu os recursos dos saldos mensais a este título.

(...)

A fiscalização relacionou estes valores dos extratos da COPERMEC no Demonstrativo n. 03 (fl.15), bem como desconsiderou como operações de empréstimos. Assim, equivocadamente, considerou os valores como presunção de omissões de receitas.

A empresa registrou as operações de empréstimo realizadas durante o ano nas contas contábeis em nome do sócio, identificadas pelos códigos "00345" e "00091". Os saldos mensais nestas contas significam empréstimos não liquidados. Neste passo, impende observar que ao final de cada mês saldo da conta "00345" é transferido para conta "00091".

Por seu turno, no final do ano, tanto a conta contábil "00091" como a Declaração de Ajuste Anual registraram o saldo no valor de R\$ 3.003.365,59, como dívida do sócio, pessoa física.

Durante o ano, mensalmente, a conta contábil do sócio acusa a situação financeira das operações de empréstimo (concessão, concretização e liquidação) entre sócio e empresa. No final do ano, tanto a conta contábil como a Declaração de Ajuste Anual registram o valor do saldo dos empréstimos não liquidados.

Considerando os princípios da isonomia e ampla defesa, ainda, as fundamentações e o conjunto e forma probatória, no que tange a origem dos créditos advindo da PII Transportes e Construções Ltda., deve ser anulada a omissão de receitas tributadas no montante de R\$ 5.875.346,10.

Em erros de julgamentos, os julgadores administrativos (DRJ) não tomaram conhecimentos dos contextos destas matérias, alegando falta de competência par pronunciamento sobre inconstitucionalidade (art. 97 da CF/88) e ilegalidade de normas jurídicas, nos seguintes dizeres do voto (fl. 707):

"No que se refere às diversas alegações acerca da suposta ilegalidade do art. 42 supracitado, deve ser esclarecido que o afastamento do preceito normativo em questão somente poderia ocorrer se fosse declarada sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade. Por não possuir competência para tanto, tal argumento não é oponível à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento desse."

2.7 — PH INVESTIMENTO — EMPRÉSTIMOS NA CONTABILIDADE

Na fase investigativa, pelo Termo de Intimação de 12/04/2010 (fls. 320/321) e pelo Termo de Intimação Fiscal de 08/06/2010 (fl. 555), este saldo de crédito de

R\$ 926.273,33, contido na parte de "Bens e Direito" da Declaração de Ajuste Anual (f Is. 582/605) começou a ser analisado.

(...)

O Termo de Verificação Fiscal (fl. 10) expressa em parágrafo específico sobre os esclarecimentos e documentos apresentados pela contribuinte.

A empresa PH Investimentos e Participações Ltda., corretamente registrou as suas operações de empréstimo realizadas durante o ano na conta contábil em nome do sócio, identificada pelo código "2.2.1.6.01.00001". Por seu turno, no final do ano esta conta registrou o saldo no valor de R\$ 926.273,33, como sua dívida.

Entretanto, durante o ano a conta contábil do sócio acusa a cessão e restituição (rotação) de várias operações de empréstimo entre sócio e empresa. No final do ano, tanto a conta contábil como a Declaração de Ajuste Anual registram o valor do saldo da situação financeira.

A origem de cada crédito bancário é comprovada pelos empréstimos liquidados durante o ano, como por aqueles mantidos abertos no final do ano. Por isso que a Declaração de Ajuste Anual de 31/12/2008, bem como as contas contábeis registram o saldo de R\$ 926.273,33 (fls. 27/33). Com isso, os empréstimos têm cristalina comprovação pela escrituração contábil (Livro Razão n. 06) e pela Declaração de Ajuste Anual de IRPF.

Considerando os princípios da isonomia e ampla defesa, ainda, as fundamentações e o conjunto e forma probatória, no que tange a origem dos créditos advindo da PH Investimento e Participações Ltda., deve ser anulada a omissão de receitas tributadas no montante de R\$ 5.875.346,10.

2.8 — ANÁLISE INDIVIDUAL DA ORIGEM DOS CRÉDITOS

As operações de empréstimo sendo um conjunto de indícios e prova indireta, representadas pelos lançamentos na conta do sócio na escrituração contábil das pessoas jurídicas, comprovam de forma individualizada a origem dos créditos bancários.

Em anexo a impugnação, a título de prova, cópias das contas contábeis do Livro Razão, balanços e documentos das pessoas jurídicas citadas, mostrando a relação comercial e permanente de operações de empréstimo, que se efetivaram por meio de créditos bancários, inclusive mostrando outras operações.

Insista-se, que os atos fiscais expressos (intimações) em fase investigativa, jamais exigiram prova da origem de cada crédito bancário com documentação com o requisito de coincidente em data e valor. Ou seja, somente em decisão embutida no lançamento de ofício é que foi aplicado este requisito.

O Fisco imputou proporção de 50% dos valores dos créditos bancários da conta 178.001-8 da COPERMEC, tendo em vista que a titularidade da conta é conjunta com o cônjuge. No caso, não se aplica imputação proporcional, pelo fato que os empréstimos são, exclusividade, de Pedro Henrique de Oliveira.

A seguir a identificação e comprovação da origem do valor de cada crédito bancário a ser excluído da omissão de receitas tributadas no montante de R\$ 5.875.346,10,

2.8.1 — Crédito de R\$ 800.000,00 de 11/02/2008

Na fase de investigação este crédito bancários foi esclarecido na resposta de intimação de 06/07/2010 (fls. 553/564), da seguinte maneira:

(...)

No extrato do Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, consta no ano de 2008, lançamento a crédito com histórico "TRANSF. AG. CHEQ.", sobre transferência de recurso no valor de R\$ 800.000,00, oriundo da PH Transportes e Construções Ltda. (CNPJ n. 22.060.255/0001-82), conforme registro na escrituração contábil.

Detalhando o valor de R\$ 800.000,00, a PH Transporte e Construções Ltda. recebeu em 01/02/08 um cheque de cliente e endossou-o para o sócio Pedro H. Oliveira, que posteriormente, em 11/02/08 depositou a quantia em sua conta bancária de pessoa física.

Essas operações (recebimento e endosso do cheque) estão registradas na escrituração contábil (Livro Diário nº 24, fl. 64 e Livro Razão), nas contas contábeis códigos 345; 980; 2.2.1.6.01.00001; 1.1.1.1.05.00001 e 1.1.2.2.01.00001.

Este valor é uma operação de empréstimo fornecido pela empresa PH Transportes e Construções Ltda., conforme comprova o Aviso de Lançamento Contábil (AVL), constante na folha 570 do referido processo administrativo, e o seu registro na conta contábil do sócio no Livro Razão, anexado na impugnação.

No julgamento de primeira instância (acórdão 12-67.794), estranhamente, em nenhum momento este ponto foi expresso individualmente. Diante deste tratamento, é permitido concluir que os julgadores não analisaram o documento de registro na conta contábil do sócio no Livro Razão, anexado na fase de impugnação, e nem o Aviso de Lançamento Contábil (AVL), caracterizando cerceamento do direito

2.8.2 - Crédito de R\$ 321.922,00 de 04/04/2008

No extrato do Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, consta em 04/04/08 o crédito de R\$ 321.922,00 com histórico "TED-T ELET. DISP REMET. ALMANALIANÇA MIN. LT". Veja que a instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa Alman Aliança.

O valor de R\$ 321.922,00, tendo, apenas, transitado na conta bancária do sócio pessoa física, tendo origem na Alman Aliança Min. M. Ltda., referente a negócios realizados com a PH Transporte e Construções Ltda. Ou seja, refere-se à devolução de numerário, que anteriormente enviado como adiantamento a fornecedor Alman Aliança Mineração.

A devolução a PH Transportes e Construções Ltda. registrou em sua escrituração contábil (Livro Razão) por meio da conta contábil n. 00216, em nome da Alman Aliança, em anexo a impugnação.

Também, a comprovação das operações referentes a este valor está no Aviso de Lançamento Contábil (AVL) constante na folha 569 do referido processo administrativo e no registro das contas contábeis n. 00091, n. 00345 e n. 00216, do Livro Razão da PH Transportes e Construções Ltda., em anexo.

2.8.3 - Crédito de R\$ 280.000,00 de 07/04/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 07/04/08, com histórico "TRANSF AG DINH - PH TRANSPORTES". Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 280.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n.º 00091 e n.º 000345, anexados a impugnação, mostram o registro do valor de R\$ 360.000,00, no qual consta embutido o R\$ 280.000,00.

2.8.4 - Crédito de R\$ 80.000,00 de 07/04/2008 — R\$ 40.000,00 (50%)

Este crédito bancário está registrado no Banco COPERMEC, agência n. 4143-2, conta n. 178.001-8, na data de 07/04/2008, advém da PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 80.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 360.000,00, compreendido por R\$ 80.000,00 e R\$ 280.000,00 do item anterior.

2.8.5 - Crédito de R\$ 158.000,00 de 29/07/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 29/07/2008, com histórico "TRANSE AG DINH - PH TRANSPORTES"

Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 158.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 208.079,00, no qual consta embutido. O valor do crédito citado.

2.8.6 — Crédito de R\$ 116.895,24 de 09/12/2008

Na Declaração de Ajuste Anual, ano calendário 2008, na parte da declaração de bens e direitos, consta o resgate em dezembro de 2008, o valor de R\$ 116.895,24, oriundo do Fundo de Investimento Votorantim, denominado de "FIA Tot Multi em Ações", no valor de R\$ 190.000,00, acusando um prejuízo de R\$ 73.104,76, conforme Informe de Rendimento Financeiro Ano-Calendário 2008 da Votorantim Finanças, já entregue ao Fisco.

Esse resgate foi concretizado por meio do Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, com o lançamento a crédito de histórico "TED-T ELE DISP", em 09/12/2008.

2.8.7 — Crédito de R\$ 109.512,65 de 09/12/2008

Na Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, ano calendário 2008, na parte da declaração de bens e direitos, consta o resgate em 09/12/2008, no valor de R\$ 109.512,65, a crédito no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, com histórico "TED RECEBIDA", conforme "Informe Consolidado de Rendimentos Financeiros do Clube de Investimentos Share" (Banco HSBC), ano-calendário 2008, já apresentado ao Fisco em resposta, datada de 28/04/2010, ao Termo de Intimação Fiscal datado de 12/04/2010.

Este documento citado refere-se à conta corrente n. 1940-00120-82 da pessoa física, emitido em 09/02/2008 pela fonte pagadora HSBC Corretora de Títulos Valores Mobiliários S.A. Examinando detalhadamente o documento constata-se na data de 17/07/2008 uma aplicação financeira de R\$ 112.233,97, que resultou num prejuízo bruto de R\$ 2.721,32, permitindo o resgate líquido de R\$ 109.512,65.

Assim, causa estranheza o procedimento fiscal de não ter constatado que a origem do R\$ 109.512,65 advém do R\$ 112.233,97. Consequentemente, esta aplicação de 17/07/2008 tem origem inicial no débito bancário de R\$ 160.000,00, datado em 15/07/2008, no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta corrente n. 0002445-7.

2.8.8 — Crédito de R\$ 76.255,86 de 05/12/2008

Esse valor de R\$ 76.255,86 é resgate por meio do Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, com o lançamento bancário a crédito de histórico "RECEB PAGFOR TÍTULO CORRETORA DE VALORES S.A.", em 05/12/2008. Veja que a própria instituição financeira reconhece a origem ao citar a fonte pagadora no histórico do registro no extrato.

Para comprovar a origem do crédito, em anexo, a cópia do documento "Comprova e das Operações e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Física", emitido em 31/12/2008, código5557, onde estão identificadas a fonte pagadora Título Corretora de Valores S/A, CNPJ 62.169.875/0001-79, a pessoa física beneficiária Pedro Henrique de Oliveira e diversos valores, inclusive o valor de R\$ 75.947,00 de dezembro/2008.

2.8.9 — Crédito de R\$ 50.000,00 de 04/11/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 04/11/2008, com histórico "TRANSE AG DINH - PH TRANSPORTES". Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 50.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro de R\$ 50.000,00.

2.8.10 — Crédito de R\$ 105.000,00 de 26/02/2008

Este crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 26/02/2008, oriundo da Cal Trevo Industrial Ltda. Parte do crédito de R\$ 105.000,00 advém do cheque n. 913 de R\$ 87.830,31, registrado em 20/02/08, nas contas contábeis em nome do sócio de códigos "2.2.1.6.01.00001" e "1.1.2.8.01.00002" (Livro Razão), em anexo.

2.8.11 — Crédito de R\$ 43.160,00 de 30/04/2008

No extrato do Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, consta em 30/04/08 o crédito de R\$ 43.160,00 com histórico "TED-T ELET. DISP REMET. AAMM - A. MANGANES". Veja que a instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa Alman Aliança Mineração M. Ltda. e da empresa A. Manganês.

O valor de R\$ 43.160,00, tendo, apenas, transitado na conta bancária do sócio pessoa física, tendo origem na Alman Aliança Mineração M. Ltda., referente a negócios realizados com a PH Transporte e Construções Ltda.

A PH Transportes e Construções Ltda. registrou o crédito bancário em sua escrituração contábil (Livro Razão) por meio da conta contábil n.º 00216, em nome da Alman Aliança, conforme se demonstra no anexo a impugnação.

2.8.12 — Crédito de R\$ 59.774,97 de 12/05/2008

Este crédito bancário no valor de R\$ 59.774,97 está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 12/05/2008, oriundo da PH Investimentos e Participações Ltda. como operação de empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, nos avisos de lançamentos contábeis (AVL) de 12/05/2008, nos valores de R\$ 48.027,45 e R\$ 7.897,52

2.8.13 — Crédito de R\$ 130.000,00 de 08/02/2008 — R\$ 65.000,00 (50%)

Este crédito está registrado no Banco COPERMEC, agência 4143-2, conta n. 178.001-8, de 08/02/2008, e advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 130.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa nas contas em nome do sócio está de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.14 — Crédito de R\$ 76.000,00 de 30/01/2008 — R\$ 38.000,00 (50%)

Este crédito está registrado no Banco COPERMEC, agência 4143-2, conta n. 178.001-8, de 30/01/2008, e advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

Este valor de R\$ 76.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa nas contas em nome do sócio está de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.15 — Crédito de R\$ 50.000,00 de 28/04/2008 — R\$ 25.000,00 (50%)

Este crédito está registrado no Banco COPERMEC, agência 4143-2, conta n. 178.001-8, de 28/04/2008, e advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 50.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa nas contas em nome do sócio está de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.16 — Crédito de R\$ 63.278,03 de 28/05/2008 — R\$ 31.639,02 (50%)

Este crédito bancário está registrado no Banco COPERMEC, agência n. 4143-2, conta n. 178.001-8, de 28/05/2008, e advém da Cal Trevo Industrial Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 63.278,03 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. O crédito advém do cheque n. 1058 de mesmo valor, registrado em 21/05/08, nas contas contábeis em nome do sócio de códigos "2.2.1.6.01.00001" e "1.1.2.8.01.00002" (Livro Razão), em anexo.

2.8.17 — Crédito de R\$ 34.000,00 de 20/06/2008

Referido crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7 de 20/06/2008, e advém da Cal Trevo Industrial Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 34.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. O crédito advém de quatro avisos de lançamentos contábeis (AVL) nos valores de R\$ 2.000,00, R\$ 5.868,70, R\$ 15.219,59 e R\$ 11.411,64, registrados em 20/06/08, nas contas contábeis em nome do sócio de códigos "2.2.1.6.01.00001" e "1.1.2.8.01.00002" (Livro Razão), em anexo.

2.8.18 — Crédito de R\$ 48.027,45 de 03/07/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 03/07/2008, e advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, nos avisos de lançamentos contábeis (AVL) de 03/07/2008, nos valores de R\$ 28.027,45 e R\$ 20.000,00.

2.8.19 — Crédito de R\$ 39.795,88 de 09/07/2008 — R\$ 19.897,94 (50%)

Este crédito está registrado no Banco COPERMEC, agência 4143-2, conta n. 178.001-8, de 09/07/2008, e advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 39.795,88 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 39.795,00, na data de 04/07/08.

2.8.20 — Crédito de R\$ 40.000,00 de 11/08/2008 — R\$ 20.000,00 (50%)

Este crédito bancário está registrado no Banco COPERMEC, agência n.º.4143-2, conta n. 178.001-8, de 11/08/2008, e advém da Cal Trevo Industrial Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 40.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. O crédito advém do aviso de lançamento contábil (AVL) do mesmo valor, registrado em 11/05/08, nas contas contábeis em nome do sócio de códigos "2.2.1.6.01.00001" e "1.1.2.8.01.00002" (Livro Razão), em anexo.

2.8.21 — Crédito de R\$ 49.408,78 de 02/10/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 02/10/2008, e advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, nos avisos de lançamentos contábeis (AVL), de 02/10/2008, nos valores de R\$ 4.008,79 e R\$ 45.400,00.

2.8.22 — Crédito de R\$ 40.000,00 de 03/10/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 03/10/2008, que advém da PH Transportes e Construções Ltda, como operação de empréstimo.

O valor de R\$ 40.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa está nas contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.23 — Crédito de R\$ 45.400,00 de 04/11/2008

Este crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 04/11/2008, e advém da **PH** Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no aviso de lançamento contábil (AVL) de data 04/11/2008, no valor de 45.400,00.

2.8.24 — Crédito de R\$ 50.000,00 de 04/11/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 04/11/2008, com histórico "TRANSE AG DINH - PH TRANSPORTES". Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 50.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa está nas contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.25 — Crédito de R\$ 40.000,00 de 17/12/2008

Referido crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 17/12/2008, e advém da Cal Trevo Industrial Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 40.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. O crédito advém de aviso de lançamento contábil (AVL) no mesmo valor, registrado em 16/12/08, na conta contábil em nome do sócio de códigos "2.2.1.6.01.00001" e "1.1.2.8.01.00002" (Livro Razão), em anexo.

2.8.26 — Crédito de R\$ 35.000,00 de 03/12/2008

O crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 03/12/2008, com histórico "TRANSE AG DINH - PH TRANSPORTES".

Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 35.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa está nas contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.27 — Crédito de R\$ 24.498,00 de 27/10/2008

Este crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 000244 de 27/10/2008, que advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 24.498,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 54.498,00. Ressalta-se que o valor de R\$ 24.498,00, somado ao valor de R\$ 30.000,00 do item a seguir, resulta no valor total de R\$ 54.498,00.

2.8.28 — Crédito de R\$ 30.000,00 de 27/10/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 27/10/2008, com histórico "TRANSF AG DINH - PH TRANSPORTES".

Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 30.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 54.498,00. Ressalta-se que o valor de R\$ 30.000,00, somado ao valor de R\$ 24.498,00 do item anterior, resulta no valor total de R\$ 54.498,00.

2.8.29 — Crédito de R\$ 40.000,00 de 09/01/2008 — R\$ 20.000,00 (50%)

Este crédito está registrado no Banco COPERMEC, agência n. 4143-2, conta n. 178.001-8, de 09/01/2008, advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 40.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 45.000,00, na mesma data.

2.8.30 — Crédito de R\$ 60.000,00 de 19/03/2008 — R\$ 30.000,00 (50%)

Este crédito está registrado no Banco COPERMEC, agência 4143-2, conta n. 178.001-8, de 19/03/2008, advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 60.000,00 provém de operação de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio Pedro, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro no valor de R\$ 60.000,00, na mesma data.

2.8.31 — Crédito de R\$ 21.975,22 de 09/01/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 09/01/2008, advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no avio lançamento contábil (AVL) de data 11/01/2008, no valor de R\$ 21.975,22.

2.8.32 — Crédito de R\$ 22.023,79 de 12/03/2008

Este crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 12/03/2008, advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no aviso de lançamento contábil (AVL) de data 12/03/2008, no valor de R\$ 22.023,79.

2.8.33 — Crédito de R\$ 22.000,00 de 02/09/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 02/09/2008, advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no aviso de lançamento contábil (AVL) de data 02/09/2008, no valor de R\$ 22.000,00.

2.4.34 — Crédito de R\$ 22.000,00 de 01/12/2008

Este crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7 na data de 01/12/2008, consta no histórico TED-T ELET DISP REMET. P H INVEST E PARTICIPAC". Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Investimentos e Participações Ltda.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no aviso de lançamento contábil (AVL) de data 01/12/2008, no valor de R\$ 22.000,00.

2.8.35 — Crédito de R\$ 23.400,00 de 02/12/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 02/12/2008, advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no aviso de lançamento contábil (AVL) de data 02/12/2008, no valor de R\$ 23.400,00.

2.8.36 — Crédito de R\$ 22.299,67 de 13/12/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 13/12/2008, advém da PH Investimentos e Participações Ltda, como empréstimo.

A comprovação deste empréstimo pessoal está na conta contábil em nome do sócio, código "2.2.1.6.01.00001" (Livro Razão), como dívida da pessoa jurídica, no aviso de lançamento contábil (AVL) de data 15/12/2008, no valor de R\$ 22.299,67

2.8.37 — Crédito de R\$ 15.000,00 de 25/11/08

O crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 25/11/2008, com histórico "TRANSF AG DINH - PH TRANSPORTES".

Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 15.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa está nas contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.38 - Crédito de R\$ 5.000,00 de 01/12/08

O crédito bancário está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 01/12/2008, com histórico "TRANSF AG DINH - PH TRANSPORTES". Veja que a própria instituição financeira reconhece que a origem do numerário advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda.

O valor de R\$ 5.000,00 provém de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil (Livro Razão) da empresa está nas contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo.

2.8.39 - Crédito de R\$ 40.000,00 de 10/01/2008

O crédito está registrado no Banco Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, de 10/01/2008, advém da PH Transportes e Construções Ltda, como empréstimo.

O valor de R\$ 40.000,00 provém de operações de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro nas datas de 07/01/08 e 10/01/08 nos valores de R\$ 18.500,00 e R\$ 16.404,69, respectivamente.

2.8.40 - Créditos no montante de R\$ 142.516,91 de julho/2008

Os crédito bancários de R\$ 51.394,10, R\$ 4.765,15 e R\$ 86.356,66 estão registrados no Bradesco, agência 1513, conta 0002445-7, em datas de 08/07/08, 15/07/08 e 16/07/08, respectivamente, advém da PH Transportes e Construções Ltda, como operações de empréstimo.

Estes créditos no montante de R\$ 142.516,91 provém de operações de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registros nas datas de 07/01/08, 10/01/08, 14/07/08, 24/07/08 e 28/07/08, nos valores de R\$ 3.900,00 e R\$ 5.466,38, R\$ 15.284,00, R\$ 48.000,00 e R\$ 63.006,00, respectivamente.

2.8.41 - Créditos no montante de R\$ 14.930,00 de agosto/2008

Os crédito bancários de R\$ 5.130,00 e R\$ 9.800,00 estão registrados no Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 12/08/08, advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda, como operações de empréstimo.

Estes créditos no montante de R\$ 14.930,00 provém de operações de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro na Mesma data, no valor de R\$ 14.883,00.

2.8.42 — Créditos no montante de R\$ 20.638,91 de setembro/2008

Os créditos bancários de R\$ 1.667,00 e R\$ 18.971,91 estão registrados no Bradesco, agência n. 1513, conta n. 0002445-7, em data de 24/09/08, advém da empresa PH Transportes e Construções Ltda, como operações de empréstimo.

Estes créditos no montante de R\$ 20.638,91 provém de operações de empréstimo pessoal fornecido pela pessoa jurídica ao seu sócio, pessoa física. A escrituração contábil da empresa, por meio das contas em nome do sócio de n. 00091 e n. 000345, em anexo, com registro na mesma data, no valor de R\$ 19.898,00.

2.8.43 — Créditos Comprovados Pela PH Investimentos e Participações

(planilha discriminativa de vários valores totalizado R\$ 290.610,11, com a seguinte observação: “A título de empréstimo da PH Investimentos e Participações Ltda., registrado no Livro Razão e na conta contábil, código”2.2.1.6.01.00001”, em nome do sócio Pedro, através de um conjunto de diversos lançamentos. Estes valores são oriundos das receitas já tributados pela empresa”

2.8.44 — Créditos Comprovados Pela PH Investimentos e Participações

(planilha discriminativa de vários valores totalizado R\$ 302.238,14, com a seguinte observação: “Os referidos créditos bancários são oriundos da PH Participações Ltda., como operação de empréstimo. As comprovações destes empréstimos pessoais estão nas contas contábeis em nome do sócio Pedro, códigos “00345” e “00091” (Livro Razão). Foi considerado a redução de 50% temos o montante de R\$ 119.010,00.)

2.9 — EMPRÉSTIMOS ORIUNDOS DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS

Em verdade, neste caso, deve ser considerada que a origem das operações de empréstimo entre o sócio, pessoa física e as pessoas jurídicas, é oriunda de receitas tributadas nas empresas. Logo, estas receitas sofreram incidência dos impostos e das contribuições de PIS, COFINS e CSLL, em obediência a legislação específica.

Nesta perspectiva, a escrituração contábil faz prova a favor das pessoas física e jurídica dos fatos nela registrados, cabendo à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados.

O Fisco não comprovou a não veracidade dos empréstimos contabilizados nas pessoas jurídicas. Em anexo, cópias dos Balanços de Resultados em 31/12/2008 (escrituração contábil), mostrando a tributação das receitas. Para transparência as informações contábeis a seguir:

Empresas	Tipo de Receita	Valor Anual
PH Transportes e Construções	Prestação de Serviço	R\$ 45.686.252,99
PH Investimentos e Participações	Receitas de Aluguéis	R\$ 1.140.836,96
Cal Trevo Industrial Ltda	. Vendas de Produtos	R\$ 12.599.581,34

3-PEDIDOS

Diante de todo exposto, inclusive dos pedidos de preliminar e de mérito, o recorrente REQUER seja dado integral provimento ao presente Recurso, para reformar ou declarar nulo julgamento do acórdão e/ou declarar nulo o crédito tributário do auto de infração IRPF

É o relatório.

Fl. 30 do Acórdão n.º 2202-005.919 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.001599/2010-19

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Recebimento (fl. 717) em 02/09/2014, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 02/10/2014, considera-se tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo portanto ser conhecido.

PRELIMINARES

O contribuinte ratifica em sua peça recursal todas as preliminares suscitadas na impugnação. Por anuir com os seguintes argumentos do julgamento em primeira instância, adoto-os como razões de decidir, conforme se segue:

- Inicialmente, no que se refere às alegações de revogação tácita e ilegalidade da Lei nº 9.430/96, além da impossibilidade de utilização da base de cálculo presumida do art 42 do referido diploma normativo, torna-se de fundamental importância a leitura do dispositivo legal que fundamentou a presente autuação:

Lei nº 9.430/96:

"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). (Lei nº 9.481/97)

§ 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. "

Da leitura dos dispositivos legais acima citados, percebe-se que a própria legislação tributária estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular das contas bancárias analisadas, uma vez regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, as origens dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento. A presunção favorável ao Fisco transfere para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos ora apurados. Trata-se, pois, de uma presunção relativa, passível de prova em contrário. Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu.

A Lei nº 9.430/96, em pleno vigor e produzindo seus efeitos regularmente, definiu, portanto, que os depósitos bancários de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de rendimentos, e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, *in verbis*:

Lei nº 7.713/88 - Art 3º

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Para elidir a presunção legal de que os depósitos em conta corrente sem origem justificada referiam-se à renda omitida, deveria o interessado, durante o procedimento fiscal ou na fase impugnatória, ter comprovado a origem e a natureza desses depósitos, fato este que não ocorreu no caso concreto.

No levantamento efetuado a partir dos expressivos valores de depósitos bancários depositados nas contas correntes do contribuinte mantidas junto aos bancos do Brasil, Bradesco e COPERMEC, detalhados no Demonstrativo nº 04 - Créditos em contas correntes com origem não justificada (fls 16/21), foram apontados todos os créditos sem qualquer tipo de comprovação documental pelo notificado.

Na ausência de comprovação, por parte do sujeito passivo, da origem dos recursos depositados em suas contas correntes, a lei presume a omissão de rendimentos. Nesse caso, 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. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Observa-se que, ao longo de todo o procedimento fiscal, o AFRFB cumpriu plenamente sua função, ou seja, comprovou a titularidade jurídica das contas correntes, comprovou os créditos dos valores depositados, e intimou o interessado, em diversas oportunidades (cf Termos de Intimação de fls 23, 320/321, 555 e 575/576) a apresentar documentos, informações e esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

No que se refere às diversas alegações acerca da suposta ilegalidade do art 42 supracitado, deve ser esclarecido que o afastamento do preceito normativo em questão somente poderia ocorrer se fosse declarada sua inconstitucionalidade e/ou sua ilegalidade. Por não possuir competência para tanto, tal argumento não é oponível à instância julgadora administrativa, pelo que não se toma conhecimento desse.

Isto porque a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, inciso III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN). A esta autoridade não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos legais considerados pelo sujeito passivo, mesmo que indiretamente, como inconstitucionais e/ou ilegais.

(...)

Conforme evidenciado, 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 pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observando 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.

Por outro lado, a despeito de todo o exercício argumentativo empreendido pelo recorrente, tanto no recurso, quanto na peça impugnatória, não se vislumbra a suposta antinomia entre os enunciados do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e §4º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, não se justificando assim o acatamento de tal tese. Relevante fazer um histórico da legislação que trata do tema, antes de passar à análise de mérito, para tanto, valho-me de voto proferido no Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.021, de 1990, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 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 nº 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 nº 9.430, de 1996, é presunção relativa (*juris 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.

Assim sendo, não 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.

Ainda em sede de preliminar, alega o recorrente ter havido, no ato de julgamento em primeira instância, alteração do motivo determinante da infração, por inclusão de novo requisito no tipo de prova acrescido pelos julgadores, conforme item 1.6 da peça recursal.

Conforme será demonstrado na análise de mérito, tal alegação não se sustenta, uma vez que, durante o procedimento de auditoria fiscal o então fiscalizado foi intimado em vários momentos para apresentação de esclarecimentos e comprovar com documentação hábil e idônea, quanto à natureza das operações não identificadas e a que título teriam sido transferidos determinados valores. Também foram prestados esclarecimentos ao contribuinte quanto ao alcance do disposto no art. 923 do Regulamento do Imposto sobre Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e solicitado que comprovasse a efetividade de operações constantes de sua escrita fiscal que, em tese, segundo argumenta, justificariam as movimentações financeiras, conforme se depreende dos “Termos de Intimação” de fls. 320/321 e 555. Obviamente a documentação hábil e idônea não poderia, como pretende o recorrente, limitar-se à apresentação de documentos esparsos ou lançamentos contábeis, não coincidentes em datas e valores, que apenas demonstrem a ocorrência de movimentação financeira sem lastro, ou em outras palavras, não coincidentes em datas e valores com o simplesmente declarado em resposta às intimações.

Pelo exposto, rejeitam-se as preliminares apresentadas no recurso.

MÉRITO

No que qualifica como questão de mérito (itens 2.1 e 2.2 da peça recursal), o contribuinte inicialmente centra-se em questionamentos quanto ao que classifica como inversão do ônus da prova e inexistência de exigência legal quanto à comprovação coincidente em data e valor; além da necessidade de tratamento simétrico às partes na valoração das provas. Entendo que tais temas já foram suficientemente explorados nas preliminares, não obstante, reproduzo parte do voto da decisão de primeira instância, por, mais uma vez, concordar com suas conclusões:

No que se refere à alegação de que a comprovação dos depósitos individualmente analisados poderia ser feita através de um conjunto de indícios/provas indiretas, sem a

exigência da coincidência de datas e valores dos créditos bancários, deve ser esclarecido que, com a finalidade de comprovar os depósitos considerados como de origem não comprovada pela fiscalização, o contribuinte deveria ter apresentado, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, documentação hábil e idônea que pudesse identificar a origem dos créditos efetivados, com seus valores e datas, coincidentes com os valores e datas em que os recursos ingressaram em suas contas correntes e, principalmente, que a documentação apresentasse de forma inequívoca a que título os referidos créditos foram efetuados em suas três contas correntes, identificadas no Termo de Verificação Fiscal (fls 16/21), o que efetivamente o notificado não logrou demonstrar.

Importante salientar que, quando a Lei trata de "documentação hábil e idônea", está se referindo a documentos que estabeleçam uma relação objetiva, direta, cabal e inequívoca, em termos de datas e valores, entre eles e os créditos bancários cuja origem pretende-se ver comprovada, esclarecendo, também, a que título esses créditos bancários ingressaram nas contas-corrente do contribuinte.

Torna-se de fundamental importância esclarecer que a aceção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, não significa, tão-somente, demonstrar quem é o responsável por um depósito, mas, principalmente, identificar a natureza da operação que deu causa ao crédito. Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2.º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados ao sujeito passivo são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se há valores tributáveis e se estes compuseram a base de cálculo do imposto e, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida.

Não havendo comprovação da origem dos depósitos bancários, a correspondente tributação fica legalmente amparada, independentemente da existência de uma compatibilidade aparente entre a movimentação financeira do contribuinte e os rendimentos por ele recebidos/declarados. Se o contribuinte não comprova que os rendimentos por ele percebidos foram convertidos nos depósitos bancários objetos de análise pelo Fisco, a presunção relativa de omissão de rendimentos não fica afastada, não se admitindo que a comprovação dos lançamentos seja feita de forma genérica, fundada por meio de "conjuntos de indícios" ou "provas indiretas", tal como pretendido pelo notificado no caso ora em análise.

Ou seja, da mesma forma como os créditos foram individualizados pela autoridade fiscal (cf Demonstrativo de fls 16/21), caberia ao contribuinte realizar a devida vinculação, igualmente individualizada por depósito e com a documentação pertinente a cada um deles, que demonstrasse de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados nas suas contas correntes, com coincidência de datas e valores, inclusive no que se refere às supostas operações de empréstimos declaradas como obtidas junto às empresas das quais o notificado era sócio, consoante se observa do caput do § 3º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, antes transcrito.

O ônus dessa prova, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o contribuinte, nos termos previstos na legislação, sob pena de arcar com o peso da presunção estabelecida na legislação tributária.

Assim, novamente, uma vez não comprovada a origem dos recursos creditados nas contas bancárias do interessado, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, materializou-se a presunção legal formulada de omissão de receitas e, portanto, restaram caracterizadas as aquisições de rendas omitidas da tributação, fato gerador do Imposto de Renda descrito no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Na continuação das questões de mérito apresentadas no recurso, nos itens 2.3 e 2.5 a 2.9 o contribuinte tenta demonstrar que, os depósitos bancários com origem não comprovada em sua conta corrente decorrem de empréstimos a ele concedidos por diversas empresas em que participa do quadro societário. Nessa linha, relaciona uma série de operações que entende justificarem todos esses depósitos, entretanto, tais operações foram objeto de acurada análise pela autoridade julgadora de primeira instância, motivo pelo qual reproduzo o resultado de tal análise por bem representar a realidade apurada pela fiscalização e nos presentes autos:

Cabe esclarecer, ao contrário do alegado pelo impugnante, que todos os valores de créditos apontados na defesa do contribuinte como sendo, comprovadamente, oriundos de empréstimos de suas empresas ou, ainda, cujas origens tenham sido plenamente justificadas, no valor total de R\$ 4.041.766,93, foram reconhecidos como tais pela AFRFB autuante a partir dos documentos e elementos probatórios específicos por ela analisados durante o procedimento fiscalizatório, tendo sido os mesmos devidamente excluídos do montante dos depósitos bancários mensais de origem não justificada que ensejaram a lavratura do presente Auto-de-infração, exatamente como mencionado pela própria autoridade fiscal em seu Termo de Verificação de fl 12 e explicitado através do Demonstrativo de fl 14, não integrando o montante em questão a lide do presente processo administrativo.

No tocante às alegações de que diversos depósitos bancários apontados como de origem não comprovada teriam origem em rendimentos brutos de atividade rural, em empréstimos pessoais contraídos junto às empresas PH Transportes e Construções Ltda, Cal Trevo Industrial Ltda e PH Investimentos e Participações, além de negócios realizados/devolução de numerário entre a empresa Alman Aliança Min M. Ltda e a empresa PH Transporte e Construções, ressalte-se que não constam nos autos quaisquer documentos hábeis a comprovar a não incidência do IRPF sobre repasses financeiros que lhe foram realizados durante o ano de 2008.

Especificamente no que se refere às alegações formuladas sobre incontáveis empréstimos supostamente contraídos junto às empresas das quais o autuado é sócio, para suas comprovações, seria imprescindível que fossem juntados ao processo: a) a apresentação dos contratos de mútuo devidamente assinados e registrados pelas partes por ocasião da celebração dos respectivos acordos; b) que os empréstimos fossem regularmente informados na Declaração de Ajuste Anual do interessado; c) que os mutuantes tivessem disponibilidade financeira para o empréstimo, bem como o mutuário para saldar tempestivamente seus compromissos; d) que restasse comprovada a efetiva transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), bem como a comprovação da restituição dos valores tomados pelo mutuário (bem suas previsões de restituição, caso os empréstimos ainda estivessem em andamento).

Em consonância com o exposto acima, posiciona-se firme a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas de Acórdãos abaixo reproduzidas:

"EMPRÉSTIMO — COMPROVAÇÃO — Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com o instrumento particular de contrato, sem qualquer outro subsídio, como estar o mútuo consignado nas declarações de rendimentos apresentadas tempestivamente pelos contribuintes devedor e credor, bem como a prova da transferência de numerários (recebimento e pagamento), coincidentes em datas e valores, principalmente quando as provas dos autos são suficientes para confirmar a omissão." (Ac. 1º CC 104-17.092)

"EMPRÉSTIMO NÃO JUSTIFICADO — A justificação para o empréstimo deve basear-se em outros meios, como a transferência de numerário, coincidente em datas e valores, não bastando a apresentação de nota promissória. " (Ac. CC 104-9.200/92)

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - MÚTUO - A contratação de empréstimo entre particulares despida de comprovação da transferência do correspondente numerário, ainda que constante das declarações de ajuste anuais dos contratantes apresentadas a destempo e após o início do procedimento de ofício, não constitui origem para eventuais aplicações, uma vez contrato unilateral que se perfaz com a tradição de seu objeto. " (Acórdão 102-45383 de 20/02/2002)

"MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A alegação de que foram recebidos recursos em empréstimo obtido de pessoa física deve ser acompanhada dos comprovantes do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte, além da informação da dívida nas declarações de rendimentos do mutuário e do mutuante e da demonstração de que este último possuía recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo. " (Ac 106-12836 de 23/08/2002)

"EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - Os fatos registrados na escrituração de pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio majoritário são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro do empréstimo na escrituração, por si só, é insuficiente para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica. Na falta de documentos, coincidentes em datas e valores, que comprovem o efetivo ingresso dos recursos alegados no patrimônio da pessoa física do sócio, mantém-se o lançamento a título de omissão de rendimentos revelada por acréscimo patrimonial a descoberto. " (Acórdão 106-12357 de 07/11/2001)(grifou-se).

Especificamente quanto às operações de empréstimo, relevante destacar os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal elaborado pela autoridade fiscal autuante (fls. 10/12):

De início, foi solicitada a comprovação das dívidas informadas na DIRPF do exercício de 2009, atendida pelo esclarecimento de que se tratavam de créditos efetivados, ao longo do ano, pelas empresas PH Transportes e Construções Ltda, CNPJ 22.060.255/0001-8, e Cal Trevo Ltda., CNPJ 07.694.266/0001-20, das quais o contribuinte é sócio, sendo apresentados, a título de comprovação, cópias de documentos de lançamento da contabilidade, bem como do balanço anual das empresas onde constam os valores informados nas DIRPF (fls. 27/311). Os dados apresentados estão relacionados no demonstrativo de n. 01, onde se pode verificar que o valor dos empréstimos contraídos junto à empresa PH Transportes e Construções Ltda é um pouco maior do que o informado na DIRPF.

(...)

Antes de passarmos à análise dos documentos, faz-se necessário elucidar que, diante da divergência de valores individuais indicados no total dos empréstimos contraídos junto à empresa PH Transportes Ltda., o valor considerado foi aquele comprovado pelos documentos apresentados em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal.

Do valor total dos créditos com origem a ser justificada (R\$ 7.190.625,03), o contribuinte se manifestou sobre R\$ 2.959.324,34, alegando apenas serem oriundos da empresa PH Transportes e Construções Ltda, de outras empresas das quais também é sócio, e de cheques de terceiros. Ou seja, o contribuinte admite expressamente a procedência dos recursos, mas não a comprova, como também não esclarece nem comprova a que título lhe foram creditados os valores.

Tais repasses não representam as dívidas informadas na DIRPF do ano calendário de 2008, pois todos os créditos com origem identificada em empréstimos e outras transações foram excluídos da relação anexa intimação.

Portanto, conforme evidenciado no TVF, foram considerados todos os créditos com origem identificada em empréstimos, sendo que, tanto na impugnação, quanto na defesa ora sob análise, foram apresentados os mesmos argumentos já presentes nas respostas a intimações. Entretanto, novamente sem a devida comprovação. Tais empréstimos encontram-se

detalhadamente relacionados no “Demonstrativo n. 01 – Empréstimos Informados na DIRPF” (fl. 13), sendo tal demonstrativo parte integrante do TVF e do AI e, repise-se, tais operações de mútuo não foram incluídas na autuação.

Da mesma forma, não foram incluídas na autuação os depósitos discriminados no “Demonstrativo n. 02 – Depósitos não Incluídos na relação anexa ao Termo de Intimação de 08/06/2010 por terem origem justificada”.

Quanto às demais matérias objeto do recurso, pondera o recorrente que é de suma importância considerar que todos os rendimentos brutos da atividade rural no montante anual de R\$ 603.639,03, transitaram nas contas correntes bancárias em nome do sócio pessoa física, durante o ano. Bem como, foram registrados na Declaração de Ajuste Anual do IRPF e que, por isso, estes rendimentos brutos devem ser excluídos da omissão de R\$ 5.875.346,10, entretanto, não apresenta qualquer documentação comprobatória de tal alegação, além do que, repise-se, somente foram objeto de autuação os depósitos de origem não identificada.

Finalmente restam análise:

- do crédito de R\$ 116.895,24 oriundo do Fundo de Investimento Votorantim (FIA Vot Multi em ações), no valor de R\$ 190.000,00, cuja cópia do Informe de Rendimentos Financeiros ano de 2008, emitido pela Votorantin Finanças (apresentado pelo notificado à fl 437 em resposta ao Termo de Intimação de 12/04/2010), somente especifica o rendimento sujeito à tributação exclusiva no valor de R\$ 190.000,00, sob a rubrica "FIA Vot Multi em Ações", não tendo o informe registrado nenhuma operação de resgate no valor de R\$ 116.895,24 como tenta demonstrar o autuado em sua peça de defesa administrativa;

- do crédito de R\$ 76.255,86 resgatado em 05/12/2008 junto ao Banco Bradesco (sob o histórico "RECEB PAGFOR TÍTULO CORRETORA DE VALORES SA"), conforme extrato de fl 692 e planilha fiscal de fl 21, é de se ressaltar que o referido depósito não possui identidade de valor com nenhum dos valores apontados na cópia do comprovante da empresa Título Corretora de Valores S.A (fl. 693);

Especificamente quanto ao subitem “2.8.7 – Crédito de R\$ 109.512,65 de 09/12/2008”, onde no recurso se afirma que “*causa estranheza o procedimento fiscal de não ter constatado que a origem do R\$ 109.512,65...*” Há que se informar que tal lançamento foi expressamente excluído da autuação pela autoridade julgadora de primeira instância, por considerar justificada a transferência realizada, tendo sido elaborado novo Demonstrativo de Apuração do IRPF/2009 (fl. 713) , onde consta, na linha “3) Exclusão feita no Julgamento”, o expurgo do valor de R\$ 109.512,65, da base de cálculo do imposto.

Ante todo o exposto, verificado que o feito foi corretamente avaliado no julgamento de primeira instância, rejeitadas as preliminares, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

