



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720255/2014-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-006.085 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente MARCELO CARLOS PERES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada e, para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, autoriza o lançamento com base nos valores depositados em contas bancárias para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA.

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

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIDO. Descabe ao fisco produzir provas em favor do contribuinte, devendo, portanto, ser indeferido o pedido de

diligência que tem por finalidade obter provas que deveriam e poderiam ter sido produzidas pelo recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-59.889 - 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE (fls. 659/670), que julgou parcialmente procedente impugnação de lançamento de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) relativo ao exercício de 2010.

Consoante Relatório do Acórdão 02-59.889 - 2ª Turma da DRJ/BHE, versa o presente procedimento sobre Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física, exercício 2010, ano-calendário 2009, com exigência de crédito tributário no valor originário de R\$ 3.967.839,61. Por bem resumir o procedimento fiscal realizado junto ao autuado, passo a reproduzir parte do referido relatório:

Do Procedimento Fiscal

Segundo o relatório fiscal, em 23/08/2012, após sucessivas prorrogações de prazo, o contribuinte, atendendo ao Termo de Início de Procedimento Fiscal apresentou extratos dos bancos HSBC, Real, Bradesco e Banco do Brasil e para justificar a origem de recursos depositados em conta bancária explicou que é produtor rural do ramo pecuário e a renda que auferir decorre da intermediação na aquisição de bovinos em prestação de serviços à empresa ITAJARA Comércio de Carnes Ltda.

Pelos esclarecimentos, o contribuinte informou que a ITAJARA depositava valores em sua conta bancária. Ele então adquiria bovinos para o abate em nome da empresa e emitia cheques seus para o pagamento aos produtores. Pelo serviço esclareceu que recebia comissões, conforme planilha anexada aos autos. Acrescentou que as provas dessas operações são comprovadas pelas notas fiscais de entrada dos bovinos na ITAJARA, com as respectivas cópias dos cheques emitidos, fls. 52 a 377 nominando as operações a que se destinavam.

A autoridade autuante esclarece ainda que o contribuinte apresentou o relatório de comissões emitido pelo Frigorífico ITAJARA com discriminação do nome do fornecedor, quantidade de cabeças, data e valor da remuneração, totalizando o pagamento no ano de 2009, no valor de R\$ 67.795,97.

Em 24/09/2013, o interessado foi intimado a comprovar individualizadamente, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem (Nome, CNPJ/CPF), causa

(operação e identificação inequívoca do documento fiscal), subsunção à tributação e a escrituração contábil dos depósitos bancários relacionados na planilha digital do Anexo I, o beneficiário (Nome, CNPJ/CPF), a contabilização e a operação ou causa dos pagamentos da planilha digital do Anexo II, as quais deveriam ser preenchidas e autenticadas.

Quanto aos rendimentos da atividade rural foram solicitados inúmeros documentos, entre os quais Livro Caixa, Demonstrativo das Receitas e Despesas da Atividade Rural com todos os itens a serem especificados, o Demonstrativo das Despesas de Custeio/Investimento, comprovantes das despesas e receitas, declaração de movimentação de gado apresentada ao fisco estadual e ao órgão de controle sanitário municipal.

Em relação às atividades de intermediação não consideradas de natureza rural equiparadas à pessoa jurídica, a intimação foi para apresentação da escrituração do LALUR, do Registro de Inventário e demonstrativo mensal das contribuições para o PIS e para a COFINS.

O contribuinte novamente respondeu sobre a intermediação da aquisição das reses em nome da ITAJARA e alertou que já havia apresentado farto material comprobatório da atividade exercida em nome de terceiro, bem como da comprovação da origem e causa individualizada dos depósitos bancários. Advertiu não exercer atividade equiparada à pessoa jurídica e que a intermediação que faz está de acordo com a Lei 4.886/65.

Diante deste quadro e após examinar toda a documentação dos autos, a autoridade fiscal apurou infrações de omissão de rendimentos com os seguintes fundamentos:

Rendimentos da Atividade Rural - Arbitramento do Resultado

O sujeito passivo que apura o resultado da exploração da atividade rural mediante escrituração do Livro Caixa deixou de apresentá-lo à fiscalização, bem como deixou de comprovar a veracidade das receitas e das despesas que respaldariam a sua escrituração ensejando o arbitramento da base de cálculo do IR à razão de vinte por cento da receita bruta da atividade rural do ano-calendário de 2009 declarada em DIRPF, nos termos do artigo 60 do Regulamento do Imposto de Renda.

Além de não fornecer o Livro Caixa, também deixou de disponibilizar as notas fiscais (comprovantes de despesas e receitas) da atividade rural, demonstrativo das receitas da atividade Rural, demonstrativo das despesas de custeio/investimentos, cópia da declaração de movimentação de gado apresentado ao fisco estadual e ao órgão de controle sanitário do município, embora regularmente intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal.

A falta da escrituração do Livro Caixa e da comprovação da veracidade das receitas e das despesas (R\$448.892,00 - vide DIRPF) impediu a realização pela fiscalização, em momento próprio, da avaliação se as despesas de custeio e investimento são necessárias à atividade rural e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o imposto exigido de ofício, decorrente do arbitramento do resultado da atividade rural em razão de o fiscalizado ter praticado os atos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.

O dolo para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, caracterizou-se pelas ações de deixar de apresentar o Livro Caixa da atividade rural exigido pela lei; de fornecer as notas fiscais de vendas da atividade rural (nota fiscal de produtor e demais notas); de fornecer os comprovantes de despesas de custeio e investimentos e de apresentar o demonstrativo das receitas e demonstrativo das despesas de custeio/investimentos da atividade rural.

Depósitos Bancários de Origem não comprovada

Diante da recusa do sujeito passivo em demonstrar, para cada depósito em conta bancária, a respectiva origem e a causa, o fisco, manualmente, fez a correlação de depósitos com documentos fiscais, na medida do possível. Os depósitos que coincidiam

exatamente em valores e datas aproximadas com os documentos fiscais ou cópias dos cheques foram considerados para efeitos de comprovação. Os demais depósitos para os quais não foi possível estabelecer a relação com o respectivo documento fiscal, não foram considerados como comprovados, pois o dever de demonstrar, individualizadamente, cabe ao sujeito passivo.

Ao se examinar a movimentação bancária, não é possível concluir qual a natureza dos ingressos de recursos, exceto os lançamentos identificados manualmente. Ao cotejar os valores de entrada e saída da conta bancária, verificou-se que não há uma associação unívoca entre o crédito bancário e o pagamento, ou seja, não há uma relação unívoca entre a origem e o destino dos recursos. O contribuinte, após intimação, também se recusou a identificar individualizadamente os beneficiários e a causa ou operação de todos os pagamentos, impossibilitando o levantamento do ganho real e individualizado das alegadas transações de intermediação e a confirmação cabal de que os recursos são fruto da intermediação de negócios.

A comprovação de origem, nos termos do disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte 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 os créditos foram efetuados na conta corrente. Assim sendo, considerando a falta de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem individualizada dos recursos depositados em contas bancárias, conforme Anexo I do Relatório de Fiscalização, ficou caracterizada a omissão de rendimentos, por presunção legal, cabendo o lançamento de ofício para exigência do imposto de renda.

Sobre esta infração foi aplicada a multa de ofício regular de 75%.

Comissões

O fiscalizado deixou de oferecer à tributação a integralidade dos rendimentos a título de comissões recebidas do Frigorífico ITAJARA. De acordo com o contribuinte, fl. 39, foi declarado em DIRPF, na rubrica rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física/exterior pelo titular, o valor de R\$22.940,00 a título de comissões recebidas do Frigorífico, no entanto o valor global anual realmente recebido foi de R\$67.795,97, conforme declaração de fl. 39 e planilha de comissões às fls. 41 a 51. Diante do exposto, é cabível a exigência de ofício do imposto de renda incidente sobre as diferenças de comissões recebidas do Frigorífico ITAJARA no valor R\$44.855,97 ($R\$44.855,97 = R\$67.795,97 - R\$22.940,00$), conforme informação prestada pelo contribuinte.

Sobre esta infração foi aplicada a multa de ofício regular de 75%.

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 650/655), impugnação esta protocolizada junto a unidade da Receita Federal em 24/03/2014 e que se encontra assim resumida no Relatório constante do Acórdão n.º 02-59.889

Da Impugnação

Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 650 a 655.

De início concorda com a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas a título de comissões.

No caso da infração de omissão de rendimentos por arbitramento do resultado da atividade rural, informa que não declarou a menor o resultado da atividade rural de forma deliberada com vistas a fraudar o fisco e que não foi possível localizar os comprovantes de despesas, mas é notório que não há atividade rural com a criação de bovinos de forma graciosa sem que tenha incorrido em gastos.

Adverte que o vocábulo "*declarou a menor*" demonstra má-fé, o que em termos objetivos seria uma vantagem dele e um conseqüente prejuízo do fisco. Afirma que por não existir atividade agrícola graciosa, o correto seria apenas o arbitramento do

resultado à base de 20% da receita bruta, pela falta de exibição dos comprovantes de despesas e o afastamento da multa de ofício qualificada.

Reafirma os argumentos da fase procedimental no sentido de que todos os documentos que comprovam que os recursos que transitaram em suas contas correntes não lhe pertenciam, mas destinavam ao pagamento pela compra de gado em nome da empresa ITAJARA.

Rebate a afirmação fiscal de que os valores depositados não são condizentes com os cheques emitidos para a compra dos bovinos, pois a diferença corresponde justamente às comissões recebidas.

Contesta o procedimento fiscal na medida que a fiscalização não se preocupou em trazer aos autos nenhuma prova que demonstrasse a existência de aumento patrimonial em decorrência das operações de depósitos em suas contas correntes. A autuante não aprofundou nas investigações para demonstrar o efetivo aumento de patrimônio por outros sinais exteriores de riqueza. Adverte que a fiscalização sequer interpelou o Frigorífico ITAJARA para que este declarasse o montante de dinheiro enviado ao autuado no ano de 2009.

O lançamento lastreado somente em presunção é inaceitável já que os depósitos bancários como fato isolado não autorizam a apuração do imposto de renda. Entende ser inconstitucional o disposto no artigo 42 da Lei 9.430/95.

Lembra a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos para arrematar que é ilegítimo o lançamento fiscal apenas com base em extratos ou depósitos bancários.

Requer a produção de prova pericial com vistas a demonstrar a inexistência de ingresso de recursos nas contas correntes.

Ao final pugna pelo cancelamento da exigência fiscal.

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro grau tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade e julgada parcialmente procedente, no sentido de exclusão da multa qualificada de 150%, aplicada pela autoridade fiscal lançadora, sendo fixada a multa regular de 75%, relativamente à infração de arbitramento do resultado da atividade rural exercida pelo autuado.

Também foi considerada como parte não controversa o débito tributário referente às infrações de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (comissões) e do arbitramento da atividade rural, haja vista, a expressa concordância do contribuinte na peça de impugnação. O acórdão exarado apresenta a seguinte ementa:

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

Caracterizam omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Por tratar-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMISSÕES. ARBITRAMENTO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Sobre a parte do lançamento em que houve concordância expressa do contribuinte, à vista da ausência de litígio, a unidade de origem deve adotar os procedimentos inerentes à cobrança do imposto correspondente.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. MULTA QUALIFICADA.
IMPOSSIBILIDADE.

A Falta de colaboração do contribuinte na apresentação de documentos fiscais de sua atividade rural, contrariamente a qualificação da penalidade, conduz ao seu agravamento pelo aumento da multa em metade do valor base.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto recurso voluntário em 31/12/2014 (fls. 682/689), onde são ratificados todos os termos da impugnação, relativamente à parte remanescente do lançamento e requerido o julgamento pela total insubsistência da autuação, onde destaco abaixo os principais argumentos articulados:

Com efeito, com o afastamento da multa qualificada, resta apenas o litígio quanto à omissão de rendimentos, que na visão do auditor, são decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada.

Tal preposição não pode prosperar, visto não ser condizente com a realidade dos fatos: comprovou-se que o recorrente, além de pequeno produtor rural, representou a Frigorífico Itajara na compra de bovinos na região no ano de 2010, e no desempenho dessa última atividade, como é comum no ramo, internou em suas contas bancárias, valores em cheques e ou ordens de pagamento emitidos pelo Frigorífico destinados à compra de reses para abate, que totalizaram naquele ano, a importância de R\$8.173.657,15.

Tais fatos estão comprovados nos autos, com notas fiscais de compra pelo Frigorífico das reses intermediadas pelo autuado; cópias de cheques emitidos pelo intermediador para pagamento das reses por ele adquiridas em nome de terceiros.

A alegação do fisco que os valores não são condizentes, entre o que foi depositado com os cheques emitidos, deu-se em razão da ocorrência de compra num mês e paga no mês seguinte, bem como compras com parcelamento de cheques que circularam pelas contas bancárias do recorrente.

Diante desses fatos, é certo que, caso a auditoria estivesse imbuída realmente na busca da verdade real, bastava oficial o Frigorífico Itajara para que este informasse os valores remetidos em 2010 ao recorrente para o desempenho de suas atividades como intermediador, para que o auto não fosse lavrado.

Todavia, preferiu a auditoria o caminho mais produtivo para o erário, que foi transformar indícios em presunção de omissão de rendimentos, tal qual seria "réu por presunção", o que é um absurdo, pois é de se pensar que o nosso Brasil atual está a assemelhar com a Alemanha nazista, que não deixou de ser um Estado de Direito, se por tal se entende a simples atuação segundo a lei, aliás, bem retratado nos julgamentos dos juízes nazistas em Nuremberg, no filme estrelado por Spencer Tracy.

Com efeito, considerar o depósito bancário, puro e simplesmente, como omissão de rendimentos, conforme preceitua o art.42, da Lei 9.430/96, incontestemente que estar-se-á criando um novo fato gerador do imposto de renda, que refoge ao estabelecido no art.4º 3, do CTN, predizendo que a hipótese de incidência de tal imposto, seja a *"aquiescência de disponibilidade econômica ou jurídica"*

Diante do que já está assentado desde 1.966 no Código Tributário - recepcionado como Lei Complementar na CF/88 - e da leitura que se faça do art. 146, III, "a", da Carta Maior, vem a lume que a instituição de um novo fato gerador do imposto de renda, somente legal com instituição de Lei Complementar, e não lei ordinária, como a de nº 9.430/96.

Mesmo que não incorporado ao campo das ilegalidades, o certo é que o arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado meramente com base em depósito bancário, nos termos do art.42, da Lei 9.430/96, é imprescindível que seja comprovada a utilização

dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimento.

Dado essas premissas, inescusável que o lançamento de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários - por indícios e presunções - sempre teve sérias restrições seja na esfera administrativa e principalmente seja no judiciário.

Vale lembrar que o fisco federal, há décadas, tem lançado mão de presunções, convertendo depósitos bancários em rendimentos. Todavia, o próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados.

Entretanto, em 1996 sobreveio a Lei 9.430, que em seu discutível artigo 42, cria novamente como fato gerador do imposto de renda, os valores creditados em conta de depósito junto a instituição financeira, que não foram comprovados por documentação idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Todavia, para que o lançamento dessa espécie seja aperfeiçoado, há de se observar o preceito da Lei 8.021/90, que não foi levado em consideração no caso presente;

"Art.9º.0 lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

Parágrafo Iº. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

.....

Parágrafo 5º. O arbitramento poderá 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.

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

Do exposto acima, ressaltando a discussão sobre a inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430/96, que criou por lei originária um novo fato gerador não previsto sistematicamente no CTN, de reconhecer, em conjunto com a Lei 8.021/90, art.9º, da possibilidade de arbitrar-se o rendimento em procedimento de ofício, desde que o arbitramento se dê com base na renda presumida, mediante a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. É obvio, pois, que tal procedimento permite caracterizar a disponibilidade econômica uma vez que, para o contribuinte deixar margem a evidentes sinais exteriores de riqueza e porque houve renda auferida e consumida, passível portanto de tributação por constituir fato gerador de imposto de renda nos termos do artigo 43, do CTN.

Não se olvide, Senhores Julgadores, que para o arbitramento levado a efeito com base em depósitos bancários, nos termos do artigo 42/9.430/96, é imprescindível que seja realizado também com base na demonstração de gastos realizados em relação a cada crédito em conta corrente. Pois a essa conclusão se chega quando o § 3º do citado artigo determina "análises individualizadas" de cada crédito, em cotejo com o artigo 6º da Lei 8.021/90, o que necessariamente levaria a autoridade fiscal a realizar o rastreamento dos cheques levados a débito para comprovar que os créditos imediatamente anteriores caracterizassem, sem qualquer dúvida, renda consumida e passível de tributação.

Insta observar que se o arbitramento levado a efeito for apenas com base em valores de depósitos bancários, sem a comprovação efetiva de renda consumida, estar-se-á voltando a situação anterior, a qual foi amplamente rechaçada pelo Poder Judiciário, levando o legislador ordinário a determinar o cancelamento dos débitos assim constituídos (Decreto-lei nº 2.471/88).

Enfim, pode-se concluir que depósitos bancários podem se constituir em indícios mas não prova de omissão de rendimentos e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados como valores representativos de acréscimos patrimoniais. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexos causal entre cada depósito e o rendimento omitido, não devendo, pois, prevalecer o lançamento sob este aspecto.

A esse respeito, vale recordar do voto condutor de Acórdão nº 102-28.526, exarado pelo insigne Conselheiro Kazuki Shiobara, que assim concluiu sua argumentação:

"Verifica-se, pois, que a própria lei veio definir que o montante de depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, podem servir como medida ou quantificação para arbitramento da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza" (grifamos)

No caso em análise, compulsando os autos, Vv.Ss., depararão que a um crédito em conta-corrente, logo a seguir, uni débito. Explica-se: o Frigorífico Itajara emitiu cheque e ou ordem de pagamento, e tais numerários foram utilizados para aquisições de bovinos para abate no Frigorífico, e por óbvio, que tais valores - entre o crédito e débito - não serão iguais, dado a retenção de comissões a que o atuado teve direito, bem como as condições de negócio, e isto está amplamente comprovado pelas cópias de cheques acostados ao processo. Importa lembrar que o Auto de infração não existiria, caso o insigne auditor, na busca da verdade real, tivesse intimado o Frigorífico Itajara para que este declarasse o valor dos numerários transferidos em 2010 para o recorrente.

III - PEDIDO

Valendo-se dos ensinamentos do Prof. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO, in RDT 23/24/100, que *"o fisco não deve e não pode assumir as vestes e a psicologia do verdugo; que o administrado não é um servo do Estado - mas cidadão - nem é réu, por presunção, a quem se devam "castigos" fiscais, só absolvíveis ante inconfutável prova de ovina inocência"*, com os documentos acostados aos autos e invocando mais os áureos supramencionados de Vv.Ss., requer o acolhimento do presente Recurso Voluntário, e da análise, onde restará incomprovado indício de sinal exterior de riqueza, mas sim, decréscimo patrimonial, não há como manter o arbitramento com base em depósitos bancários, e assim sendo, aguarda-se o PROVIMENTO do presente recurso, reformando a decisão "a quo", como medida de direito e de justiça.

Todavia, do conteúdo dos autos e as considerações expostas no exame da matéria, não sejam suficientes para alcançar voto no sentido de dar provimento ao recurso, requer seja o processo retornado a origem, para que, diligenciado junto ao Frigorífico Itajara, venha apurar o quanto de numerários foram transferidos em 2010 em favor do recorrente para aquisição de bovinos para abate, ou então, nos termos do art.17, do Decreto 70.235/72, seja deferido produção de prova contábil, visando demonstrar que os depósitos bancários, não constituíram aquisição de indisponibilidade econômica, sob pena de caracterizar cerceamento à defesa, visto que tais pedidos já constam da defesa inicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Recebimento (fl. 680), em 03/12/2014, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado

em 31/12/2014 (fl. 682), considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, deve portanto ser conhecido.

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

Alega o autuado que o depósito bancário, mesmo após o advento da Lei n.º 9.430, de 1996, não constitui, por si só, fato gerador da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, pois entende ser imprescindível que seja realizado também com base na demonstração de gastos realizados em relação a cada crédito em conta corrente, para comprovação efetiva da renda consumida. Conclui tal argumentação citando a Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos — TFR, onde afirma que restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O texto legal, portanto, permitia o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível, e desde que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se

claramente que, na vigência da Lei n.º 8.021, de 1990, o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021, de 1990, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, assim dispõe:

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

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

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

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

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

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

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

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

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

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

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

(...)

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

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

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 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.

Dessa forma, não sendo comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Sem razão portanto o recorrente quanto à suposta ilegalidade do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

MÉRITO

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

Assim, o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cumprindo destacar o seguinte excerto do acórdão objeto de recurso:

Via de regra, para caracterizar a ocorrência do fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei presume a sua ocorrência, a produção de tais provas pelo fisco é dispensada, conforme determinam os artigos 333 e 334 do Código de Processo Civil.

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.

No caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto, pois diante do indício de omissão de rendimentos, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao interessado, a partir de então, provar a inexistência do fato ou justificar sua existência.

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

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

(...)

Esta matéria é objeto de Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, publicadas, no Diário Oficial da União de 22/12/2009 (Seção 1, págs. 70 a 72), entre as quais a Súmula nº 26.

Súmula CARF nº 26

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

Diante da negativa de comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, a fiscalização não afirma que os valores contidos nos extratos bancários são rendimentos, mas os presume nesta condição, por força de disposição legal para assim proceder.

(...)

Esclareça-se que o que se tributa, nos presentes autos, 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, por meio do qual 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, nega-se a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente, a teor do que dispõe o já citado artigo 42 da Lei 9.430/1996.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. A presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos do real beneficiário dos depósitos bancários e intimá-lo a apresentar os documentos, informações ou esclarecimentos com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1.996, exatamente como fez a autoridade autuante no procedimento fiscal que acarretou a lavratura do auto de infração.

Pugna ainda o autuado, na parte final do recurso, pelo retorno do processo à origem para que seja:

- diligenciado junto ao Frigorífico Itajara no sentido de se apurar o quanto de numerários foram transferidos em 2010 em favor do recorrente para aquisição de bovinos para abate;

- ou então, pela produção de prova contábil, visando demonstrar que os depósitos bancários, não constituíram aquisição de indisponibilidade econômica.

No que se refere ao último pedido: *“produção de prova contábil, visando demonstrar que os depósitos bancários, não constituíram aquisição de indisponibilidade econômica”*; já se encontra demasiadamente demonstrado que os depósitos bancários são indício de omissão de rendimentos e ao deixar de comprovar a origem dos depósitos, o contribuinte dá ensejo à transformação do indício em presunção de omissão de rendimentos. Noutras palavras, a falta de justificativas por meio de documentação hábil e idônea, em relação à origem dos recursos que ensejaram os depósitos, autoriza a presunção de omissão de rendimentos, que corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

Nesse sentido a Súmula CARF nº 26:

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

Conforme visto, 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.

Portanto, à vista da não comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, a fiscalização não afirma que os valores contidos nos extratos bancários são rendimentos, mas os presume nesta condição, por força de disposição legal para assim proceder e também baseada em jurisprudência desse Conselho, caracterizando assim a aquisição de disponibilidade econômica, motivo pelo qual, desnecessária a prova contábil pleiteada.

Quanto ao pedido de diligência junto ao Frigorífico Itajara, no sentido de se apurar o quanto de numerários foram transferidos em 2010 em favor do recorrente para aquisição de bovinos para abate, também há que ser indeferido.

Já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se inicia a fase litigiosa do processo, era dever do autuado municiar sua defesa com os elementos de prova que entendesse suportarem os fatos por ele alegados. Dessa forma, o contribuinte deveria, sob pena de preclusão, instruir sua impugnação apresentando, juntamente com os motivos de fato e de

direito que fundamentaram sua defesa, os documentos que respaldassem suas afirmações, conforme disciplina os dispositivos legais pertinentes à matéria, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, bem como o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Assim, como não apresentou, no momento adequado, os elementos necessários para comprovar suas alegações, responsabilidade esta que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo processo administrativo fiscal, não se justifica a realização de diligência nessa fase processual para produção de eventual prova que poderia ter sido apresentada pelo autuado já na fase impugnatória.

Desarrazoado imputar tal ônus probatório à Administração Tributária em decorrência da inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias a possível comprovação dos fatos alegados.

Oportuno recordar que, conforme registrado pela autoridade julgadora de piso, o lançamento refere-se aos valores cuja vinculação entre os depósitos e as notas fiscais de entrada, emitidas pelo Frigorífico ITAJARA, e cheques emitidos pelo contribuinte, não pode ser feita, sendo que, nos lançamentos em que foi possível identificar correlação, a fiscalização considerou como comprovada a origem dos depósitos e não incluiu no presente lançamento. Nesse sentido, confira-se o seguinte excerto do Acórdão objeto do presente recurso:

Na relação jurídico-tributária o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. Assim, frise-se, à autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada.

É preciso registrar que o lançamento refere-se aos valores cuja vinculação entre os depósitos e as notas fiscais de entrada emitidas pelo Frigorífico ITAJARA e cheques emitidos pelo contribuinte, não pôde ser feita. Naquilo que foi possível identificar correlação, a fiscalização considerou como comprovada origem dos depósitos.

O contribuinte alegou que tudo está provado nos autos, mas para existir esta comprovação deveria haver a vinculação entre o depósito bancário nas contas correntes e os valores contidos nos documentos mencionados. Observadas as notas fiscais do frigorífico e os espelhos de cheques do contribuinte os valores são idênticos. Isto nada prova, pois os cheques do contribuinte que intermedeia a compra do gado deve mesmo ser idêntico à nota fiscal de entrada. A comprovação neste caso deveria demonstrar que o valor do depósito bancário, menos a comissão recebida pela intermediação seria igual aos valor

Rejeita-se, dessa forma, o pedido de diligência que tem por finalidade obter provas que deveriam e poderiam ter sido produzidas pelo recorrente já na fase impugnatória.

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

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Fl. 15 do Acórdão n.º 2202-006.085 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10835.720255/2014-37