



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.007713/2008-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.615 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente MARCO ANTONIO POVOA SPOSITO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

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

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

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

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

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores

depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda.

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

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

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS. ÔNUS DA PROVA.

Restando configurado, através de documentação hábil e idônea, que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos, há que se manter a infração tributária imputada ao sujeito passivo. Cabe ao interessado, não ao Fisco, provar a sua suposta condição de não contribuinte para que possa se eximir do pagamento do imposto de renda pessoa física, tendo em vista que são contribuintes todas as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

IRPF. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas. Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

DEDUÇÃO DE DESPESAS EM LIVRO CAIXA.

Para que a despesa escriturada em livro caixa possa objeto de dedução, é imprescindível a presença dos seguintes requisitos: (i) a despesa deve constar do rol taxativo do art. 6º, da Lei nº 8.134/1990; (ii) a despesa deve ser comprovada mediante documentação idônea e escriturada em livro caixa a ser mantido à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer prescrição ou decadência; e (iii) as despesas que excederem as receitas não podem ser transportadas para o ano seguinte.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a exemplo da falta de recolhimento do tributo que é punida com a aplicação da multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido pelo sujeito passivo.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.

Súmula CARF nº 04: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 1846 e ss).

Pois bem. Por meio do auto de infração de folhas 849 a 882, de 07/11/2008, exige-se do contribuinte acima identificado, em relação aos anos-calendário 2003 a 2006, exercícios 2003 a 2007, a importância de **R\$ 652.858,45**, acrescido de multa de ofício de 75% e 150% e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, e **R\$ 19.600,08** referente a multa exigida isoladamente decorrente da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Os dispositivos legais infringidos constam do respectivo auto de infração.

Em consulta à "*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*", às folhas 850 a 863, e ao "*Termo de Verificação Fiscal*", às folhas 806 a 848, verifica-se que a autuação tem por base a constatação das práticas de:

- Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas: rendimentos recebidos das pessoas jurídicas Tribunal de Justiça de Santa Catarina; Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A; Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.; e Sercon Distribuidora de Combustíveis Ltda.;

- Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação as quais o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos utilizados nestas operações;
- Omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI;
- Dedução de despesas com contribuições à Previdência Social pleiteada indevidamente;
- Dedução com dependentes pleiteada indevidamente;
- Dedução de despesas médicas pleiteada indevidamente;
- Dedução com despesas de Livro Caixa pleiteadas indevidamente;
- Dedução de despesas de instrução pleiteada indevidamente;
- Dedução de despesas com previdência privada pleiteada indevidamente; e
- Dedução indevida de contribuição patronal paga à previdência social pelo empregador doméstico.

Foi aplicada multa de ofício de 150% em relação as deduções de despesas médicas pleiteadas indevidamente, tendo em vista a inequívoca tentativa de fraude, consubstanciada pelas respostas as intimações dos profissionais e instituições de saúde, que negaram ter recebido qualquer quantia do sujeito passivo.

Também foi aplicada multa de ofício de 150% em relação à omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e Fapi e às deduções de despesas com contribuições à Previdência Social pleiteada indevidamente, em virtude de inequívoca tentativa de fraude levada a efeito pelo contribuinte para eximir-se de sua responsabilidade, mediante a declaração de contribuições previdenciárias que sabia inexistentes.

O sujeito passivo apresenta impugnação de folhas 885 a 898 aludindo, em síntese, o abaixo exposto:

1. Inicia o sujeito passivo arguindo a decadência dos valores lançados em relação aos meses de janeiro a outubro de 2003, referentes a depósitos bancários sem origem comprovada, tendo em vista o lançamento ter sido cientificado ao sujeito passivo em 12/11/2008, e o artigo 150, §4º, do CTN estabelecer o prazo decadencial de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador.
2. Salienta que, em relação ao artigo 42 da Lei nº 9.430/96, inexistente correlação entre o fato conhecido (fato indiciário) e o fato desconhecido (provável) capaz de viabilizar a efetivação da presunção legal estabelecida, uma vez que entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura, ou seja, nem sempre o volume de depósitos injustificados leva ao rendimento omitido correlato.
3. Assim, embasado em jurisprudência administrativa e judicial, entende que a autuação com fulcro exclusivo em presunção legal é claramente indevida, devendo estar acompanhada de elementos suficientes à comprovação da infração.
4. Menciona diversos depósitos que representam reembolso de despesas efetuadas no decorrer de sua atividade profissional, e outros que são oriundos de sua própria empresa.
5. Alguns depósitos seriam receitas desta empresa, conforme nota fiscal em anexo.
6. Explicita ainda diversos depósitos que rendimentos provenientes de ações judiciais, onde o crédito é do autor da ação, e deveriam ser excluídos do lançamento.
7. Com relação aos demais rendimentos considerados omitidos, esclarece que possui 95% do capital social da empresa Sposito Consultoria Empresarial Ltda., e, sendo seu administrador, o impugnante, inadvertidamente, utilizou suas contas bancárias, como pessoa física, para depósitos e saques de valores pertencentes à pessoa jurídica. Assim sendo, o lançamento seria nulo, por erro na identificação do sujeito passivo.

8. O impugnante alude ter juntado cópias do livro caixa e dos comprovantes das despesas, referentes ao ano-calendário 2003, aludindo ainda que: Quanto aos anos-calendário 2004, 2005, e 2006, os gastos só serão de responsabilidade da empresa Sposito Consultoria Empresarial Ltda., se for acatado o entendimento de que as receitas a ela devem ser atribuídas. Ad Cautelam, em caso contrário, pleiteia que as despesas constantes dos anexos sejam consideradas na pessoa física.
9. Em relação às multas de 75% e 50%, afirma que a multa imposta ao contribuinte representa confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da CF/88.
10. Defende ainda o sujeito passivo que a utilização da taxa Selic para cálculo dos juros de mora contraria o disposto no artigo 161, §1º, do CTN.
11. Requer, por fim, que seja cancelada a exigência tributária.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 1846 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF. DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NÃO COMPROVADA ORIGEM.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ONUS PROBANDI A CARGO DO CONTRIBUINTE.

A comprovação da origem dos depósitos bancários no âmbito do artigo 42 da Lei nº 9.430/96 deve ser feita de forma individualizada (depósito a depósito), por via de documentação hábil e idônea.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SUJEITO PASSIVO.

O titular da conta de depósito mantida junto à instituição financeira é o sujeito passivo da tributação da omissão de rendimentos representada por valores creditados na referida conta.

LIVRO CAIXA. DESPESAS NECESSÁRIAS À PERCEPÇÃO DOS RENDIMENTOS E A MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA. DEDUTIBILIDADE. MEIOS DE PROVA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, poderá deduzir todas as despesas previstas na legislação como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Para que sejam consideradas dedutíveis as despesas escrituradas em livro Caixa devem ser comprovadas com documentação idônea que identifique o beneficiário, o valor, a data da operação e que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as penalidades previstas na legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DELEGACIA FEDERAL DE JULGAMENTO. LIMITES DE COGNIÇÃO EM SEDE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Os fatos passíveis de apreciação em sede de contencioso administrativo são aqueles em relação aos quais as partes componentes da relação jurídico-tributária trataram de evidenciar suas existências por meio da produção das provas que estavam obrigadas a produzir. Não é lícito ao contribuinte, nestes termos, furtar-se de apresentar à autoridade lançadora comprovantes de deduções utilizadas para minorar a base de cálculo ou o tributo devidos, só tratando de produzir tais provas no momento da impugnação do lançamento resultante da omissão anterior. O contencioso administrativo não é o *locus* para o conhecimento de fatos que o sujeito passivo, sem evidenciação de motivos que o justificasse, alega de forma originária em sede de recurso administrativo.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1872 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, querendo, ao final:

- a. O conhecimento e o provimento do presente recurso voluntário, com a reforma do v. acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecida a extinção do crédito tributário constituído, em face da ocorrência da decadência (artigo 156, V, do Código Tributário Nacional). No mérito, deve ser reconhecida a nulidade da exigência dos anos-calendários de 2004; 2005 e 2006, por erro na identificação do sujeito passivo. Caso contrário, reitera o pleito de que as despesas constantes dos livros Caixas sejam consideradas na pessoa física, além de excluir os valores acima mencionados da infração de omissão de rendimentos consubstanciada por depósitos bancários de origem não comprovada, declarada a inconstitucionalidade da multa de ofício de 75% e da taxa SELIC para fins tributários, limitando ao patamar de 1% (um por cento) ao mês, aplicando o direito e sobretudo a mais lícita justiça.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

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

2. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Em seu apelo recursal, o contribuinte suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário apurado nos meses de janeiro a outubro de 2003, referentes a depósitos bancários sem origem não comprovada, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que foi cientificado do lançamento em 12/11/2008 (e-fl. 1696).

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

Isso porque, em se tratando de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, não havendo que se falar em fato gerador mensal, sendo possível, inclusive, aplicar a Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Aplicando ao caso a regra de contagem prevista no art. 150, § 4º, do CTN, o fato gerador do IRPF, considerando o exercício lançado mais longínquo, o de 2004 (ano-calendário 2003), ocorreu em 31/12/2003, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2008 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Aplicando ao caso a regra de contagem prevista no art. 173, I, do CTN, considerando que a Declaração de Ajuste Anual do IRPF do ano-calendário 2003, deveria ser entregue pelo contribuinte até o último dia útil, do mês de abril de 2004, o lançamento só poderia ser efetuado pelo Fisco a partir do mês maio de 2004; portanto, tinha a Administração Tributária cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, de 1º/01/2005 a 31/12/2009.

Não há, portanto, que se falar em decadência, seja pelo art. 173, I, ou art. 150, § 4º, do CTN, eis que o contribuinte tomou ciência do lançamento, pessoalmente, em 12 de novembro de 2008 (e-fl. 1696).

Decerto, o lançamento considera-se realizado e só se perfectibiliza com a intimação do sujeito passivo acerca do ato de lançamento, sendo indiferente eventuais intimações anteriores em sede de procedimento de apuração de regularidade fiscal, tais como as intimações para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, por serem atos meramente preparatórios.

Dessa forma, rejeito a prejudicial de decadência arguida pelo sujeito passivo.

3. Mérito.

Conforme narrado, em consulta à "*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*", às folhas 850 a 863, e ao "*Termo de Verificação Fiscal*", às folhas 806 a 848, verifica-se que a autuação tem por base a constatação das práticas de: **(i)** Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas: rendimentos recebidos das pessoas jurídicas Tribunal de Justiça de Santa Catarina; Marchesan Implementos e

Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A; Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.; e Sercon Distribuidora de Combustíveis Ltda.; **(ii)** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação as quais o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos utilizados nestas operações; **(iii)** Omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI; **(iv)** Dedução de despesas com contribuições à Previdência Social pleiteada indevidamente; **(v)** Dedução com dependentes pleiteada indevidamente; **(vi)** Dedução de despesas médicas pleiteada indevidamente; **(vii)** Dedução com despesas de Livro Caixa pleiteadas indevidamente; **(viii)** Dedução de despesas de instrução pleiteada indevidamente; **(ix)** Dedução de despesas com previdência privada pleiteada indevidamente; e **(x)** Dedução indevida de contribuição patronal paga à previdência social pelo empregador doméstico.

Em sua impugnação, o sujeito passivo esclarece que a parte não litigiosa dos autos diz respeito às seguintes infrações: **(i)** Omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI; **(ii)** Dedução de despesas com contribuições à Previdência Social pleiteada indevidamente; **(iii)** Dedução com dependentes pleiteada indevidamente; **(iv)** Dedução de despesas médicas pleiteada indevidamente; **(v)** Dedução de despesas de instrução pleiteada indevidamente; **(vi)** Dedução de despesas com previdência privada pleiteada indevidamente; e **(vii)** Dedução indevida de contribuição patronal paga à previdência social pelo empregador doméstico.

Assim, o litígio foi instaurado apenas em relação às seguintes infrações: **(i)** Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas: rendimentos recebidos das pessoas jurídicas Tribunal de Justiça de Santa Catarina; Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A; Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.; e Sercon Distribuidora de Combustíveis Ltda.; **(ii)** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação as quais o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos utilizados nestas operações; **(iii)** Dedução com despesas de Livro Caixa pleiteadas indevidamente.

Ao que se passa a analisar.

3.1. Omissão de rendimentos.

Conforme narrado, as infrações em epígrafe dizem respeito à omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação as quais o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos utilizados nestas operações, bem como a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas jurídicas.

Em seu recurso, na parte remanescente do litígio, o contribuinte repisa, em grande parte, suas alegações de defesa, no sentido de que: **(i)** as quantias abaixo representam reembolso de despesas efetuadas no decorrer da atividade profissional, a saber: R\$ 215,50 (08/01/2003), R\$ 73,26 (15/01/2003), R\$ 172,00 (14/10/2003), R\$ 614,55 (02/07/2004), R\$ 200,00 (02/12/2004), R\$ 384,80 (04/02/2005), R\$ 50,00 (29/11/2005), R\$ 30,00 (20/12/2005), razão pela qual merecem ser excluídas da infração de omissão de rendimentos; **(ii)** o fundamento utilizado no v. acórdão ("não foi informado a que título o pagamento foi efetuado") não se justifica, já que a menção deles serem oriundos da própria empresa "SPOSITO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA.", a saber: R\$ 1.800,00 (05/08/2005), R\$ 10.000,00 (22/08/2005), R\$ 1.000,00 (31/08/2005); R\$ 5.000,00 (16/11/2005), R\$ 5.000,00 (17/11/2005), quer dizer, que são movimentações bancárias para arcar com os custos da atividade profissional do recorrente; **(iii)** em relação ao serviço de consultoria prestado ao cliente COAGEL – Cooperativa Agropecuária

Goioerê Ltda, as datas e os próprios valores demonstrariam que não se trata de depósito sem origem comprovada; **(iv)** no que se referem aos rendimentos provenientes de ações judiciais, o crédito é do autor da ação, motivo pelo qual, devem ser excluídos da tributação.

Em relação aos rendimentos omitidos recebidos das pessoas jurídicas Tribunal de Justiça de Santa Catarina; Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A; Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.; e Sercon Distribuidora de Combustíveis Ltda, o sujeito passivo alega que possui 95% do capital social da empresa Sposito Consultoria Empresarial Ltda, e, sendo seu administrador, utilizou suas contas bancárias, como pessoa física, para depósitos e saques de valores pertencentes à pessoa jurídica. Assim, entende que o lançamento seria nulo, por erro na identificação do sujeito passivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dispunha no sentido de que seria ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados na Lei nº 9.430/96, a qual autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

E sobre a comprovação da origem dos depósitos bancários, meras cópias dos extratos bancários, planilhas elaboradas pelo próprio sujeito passivo e demais documentos acostados aos autos, não se constituem em prova hábil para refutar o lançamento, eis que não há

a comprovação individualizada da origem dos depósitos bancários, baseando as alegações no campo das suposições.

A propósito, confrontando-se os documentos acostados pelo sujeito passivo, em sede de Recurso Voluntário (e-fls. 1908 e ss), entendo que, para os valores constantes no demonstrativo abaixo, persiste não afastada a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, eis que, embora tenha sido apontado pelo recorrente, que os recursos que foram depositados nas contas bancárias se tratam de valores pertencentes aos beneficiários das ações judiciais, não há a comprovação do repasse para esses terceiros, de forma a descaracterizar o uso em benefício próprio e o auferimento desses rendimentos. É de se ver:

Processo	Beneficiário	Valor – R\$	Data	Documentação (e-fls)
2005.72.50.003512-3	Nilson César Alves do Amaral	1.181,64	07/03/2006	1908 a 1914
2005.72.50.000936-0	José Seola	9.421,78	16/05/2006	1916 a 1922
2005.72.50.007741-5	Valmira Caetano dos Santos	6.881,07	01/09/2006	1924 a 1930
018.04.017054-0	Hermeto Dinon	24.230,30	01/10/2006	1932 a 1942
Total		41.714,79	Ano-calendário 2006	

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

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

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

Não há como acatar a justificativa apresentada para os depósitos de valores de pouca expressão, no sentido de que representariam reembolso de despesas efetuadas no decorrer da atividade profissional, eis que a documentação constante nos autos não permite estabelecer qualquer nexo causal entre esses valores e a justificativa trazida para comprovar a origem de tais depósitos, baseando as alegações no campo das suposições.

A propósito, o fato de o contribuinte exercer determinada atividade não pode ser aceito como comprovação de que a origem de sua movimentação financeira decorre necessariamente dessa atividade, pela simples razão de que, salvo em situações muito particulares, todo contribuinte exerce alguma atividade.

Em outras palavras, não há como estabelecer o nexo causal entre os valores depositados nas contas bancárias do contribuinte e a alegada atividade a qual alega desempenhar. E, ainda que se comprove que o autuado exerça determinada atividade, para afastar a presunção legal deve, de forma individualizada, comprovar as origens dos depósitos, seja no sentido da procedência, seja no sentido de causa desses depósitos.

Para além do exposto, conforme bem pontuado pela decisão recorrida, em relação a aludida receita da empresa, relativa a serviço de consultoria prestado ao cliente COAGEL —

Cooperativa Agropecuária Goioerê Ltda., o depósito em comento foi efetuado em 24/11/2004, e no valor de R\$ 2.955,00, enquanto a nota fiscal apresentada (fls. 928) foi emitida em 22/11/2004, e consta como preço o valor de R\$ 3.000,00. Assim, não sendo coincidente nem em data nem em valor, esta nota fiscal não pode ser aceita para justificar o depósito considerado omissão de rendimentos.

Em relação aos valores as quais alega serem da empresa SPOSITO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, com o objetivo de arcar com os custos de sua atividade profissional, além de não comprovar o fato alegado, mediante o estabelecimento de nexos causais entre os valores depositados e a documentação acostada aos autos, a origem dos depósitos bancários não se comprova apenas com a identificação formal do depositante, exigindo, também, a demonstração da natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.

A prova dos autos, a meu ver, na verdade, atesta a higidez do lançamento tributário, eis que demonstra a total confusão patrimonial da pessoa jurídica SPOSITO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA com o sujeito passivo, sendo que a documentação juntada pelo recorrente, não logrou comprovar individualmente os depósitos e créditos com os documentos apresentados, nem estabeleceu nexos de causalidade entre as alegações e os documentos apresentados.

O próprio recorrente reconhece a confusão patrimonial, afirmando, inclusive, que:

[...] No entanto, em 08/03/2004, através da alteração contratual da empresa Soliver Comércio e Representações Ltda., que passou a denominar-se SPOSITO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA., tendo como objeto social a prestação de serviços de consultoria empresarial tributária e sede na Rua Frei Evaristo, no 169, Centro, Florianópolis (SC), CEP 88015-410, o recorrente continuou a exercer a advocacia, mas em razão de possuir 95% do capital social da nova empresa e de ser o seu administrador, o recorrente, inadvertidamente, utilizou suas contas bancárias, ou seja, as contas bancárias da pessoa física, para depósitos e saques de valores pertencentes à pessoa jurídica.

Contudo, o sujeito passivo não faz prova do nexo causal conforme alegado e nem mesmo comprova que são rendimentos isentos, não tributáveis ou já oferecidos à tributação.

Embora tenha sido apontado pelo recorrente, que os recursos que foram depositados nas contas bancárias se tratam de receitas oriundas das pessoas jurídicas das quais é sócio, o que constitui a base da autuação é a constatação de que tais recursos entraram na sua esfera pessoal, depositados em contas bancárias de sua própria titularidade, e, quando intimado, não comprovou, de forma válida, a que título teria recebido esses recursos ou que tenha feito a utilização desses recursos em prol da pessoa jurídica, de forma a descaracterizar o uso em benefício próprio e o auferimento desses rendimentos.

Ainda que restasse comprovado que a omissão de rendimentos imputada ao recorrente corresponde aos mesmos valores das receitas escrituradas no razão e diário da pessoa jurídica, decorre que essa parcela, que afirma pertencer às pessoas jurídicas das quais é sócio, foi depositada em conta bancária da pessoa física e ficou à disposição dela, configurando a obtenção de rendimento, não tendo o sujeito passivo sequer logrado êxito em comprovar que o recebimento de tais valores seria meramente transitório.

Não há dúvida no sentido de que meros repasses financeiros não podem ser considerados rendimentos do sujeito passivo, contudo, a comprovação deve ser acompanhada da identificação dos depósitos correspondentes, objeto de autuação, e não de forma genérica, como pretende o sujeito passivo.

A propósito, deve ser aplicado o entendimento preconizado na Súmula CARF nº 32, eis que o sujeito passivo não logrou êxito em comprovar que, de fato, os depósitos bancários pertenciam à pessoa jurídica:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, em relação aos rendimentos omitidos recebidos das pessoas jurídicas Tribunal de Justiça de Santa Catarina; Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A; Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.; e Sercon Distribuidora de Combustíveis Ltda, o recorrente não logrou êxito em demonstrar que os referidos valores são de titularidade da pessoa jurídica, não havendo que se falar em erro na identificação do sujeito passivo.

Cabe destacar, pois, que o art. 1º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determina que os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil devem ser tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente. Os rendimentos tributáveis, recebidos pelo contribuinte, devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual, sendo que na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, com a multa de ofício ou ajuste do valor do IRPF a Restituir declarado.

Entendo, pois, que agiu com acerto a decisão recorrida, cujas conclusões lá traçadas, são coincidentes com o entendimento deste Relator acerca da questão discutida nos autos:

[...] Observa-se, todavia, que os documentos anexados aos autos não dão razão ao sujeito passivo.

Em relação a omissão de rendimentos percebidos do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, a D1RF de fls. 26 é clara ao vincular o pagamento ao sujeito passivo. O sujeito passivo, intimado durante a ação fiscal para apresentar o comprovante de rendimentos, deixou de apresentar o documento. Diante de qualquer outro elemento nos autos tendente a desqualificar as informações constantes da DIRF, e da absoluta falta de elementos que vinculem estes rendimento com a empresa Sposito Consultoria Empresarial Ltda., mantêm-se os valores lançados.

Quanto aos valores percebidos da empresa Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A, o próprio sujeito passivo, em informação de fls. 557, confirma que "os rendimentos foram recebidos pela pessoa física de Marco Antonio Povia Sposito, pela prestação de serviços advocatícios", o que difere frontalmente das alegações expostas em sede de impugnação.

A defesa do sujeito passivo, de qualquer forma, é inadmissível, tendo em vista que, conforme consta do documento de fls. 904 a 912, o sujeito passivo apenas ingressou como sócio e administrador da empresa Sposito Consultoria Empresarial Ltda. em 08/03/2004, enquanto mais de 85% dos depósitos em suas contas correntes, de autoria da Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas "Tatu" S/A, foram efetuados no ano-calendário 2003. Desta forma, as alegações do sujeito passivo mostram-se cronologicamente impossíveis.

Em relação aos valores percebidos das empresas Onyx Brasileira de Petróleo Ltda. e Sercon Distribuidora de Petróleo Ltda, os contratos de prestação de serviços anexado aos autos são claros ao estabelecer como contratado Marco Antonio Povia Sposito, CPF nº xxx, e não a pessoa jurídica aludida, razão pela qual não tem razão o sujeito passivo.

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

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

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

Ante o exposto, entendo que a decisão recorrida, neste ponto, não merece reparos.

3.2. Dedução com despesas de Livro Caixa pleiteadas indevidamente.

Conforme consta no Relatório Fiscal (e-fls. 1641 e ss), foi solicitado ao contribuinte a apresentação dos Livros-Caixa referentes aos anos-calendário 2003 a 2006, e respectivos comprovantes das receitas e despesas registradas. Contudo, não foi apresentado nenhum comprovante e nem mesmo os Livros-Caixa solicitados, motivo pelo qual, a fiscalização efetuou a glosa integral dos valores aproveitados como dedução de despesas, conforme abaixo:

PERÍODO	VALOR GLOSADO	FLS
Ano-calendário 2003	9.120,00	08
Ano-calendário 2004	10.885,10	11
Ano-calendário 2005	0,00	15
Ano-calendário 2006	7.604,60	19

Pois bem. A presente infração diz respeito à glosa de deduções do Livro Caixa, cuja legislação encontra amparo no artigo 6º, incisos e parágrafos da Lei nº 8.134/90. Dispõem os referidos dispositivos legais:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da

Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I- a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II- os emolumentos pagos a terceiros;

III- as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

A Lei nº 9.250/95, por sua vez, dispõe que, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas. Somente as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, pagas pelo próprio contribuinte, são passíveis de dedução dos rendimentos recebidos de trabalho não assalariado (art. 75, do Decreto nº 3.000/99 e art. 6º da Lei nº 8.134/90).

Para que a despesa escriturada em livro caixa possa objeto de dedução, é imprescindível a presença dos seguintes requisitos: (i) a despesa deve constar do rol taxativo do art. 6º, da Lei nº 8.134/1990; (ii) a despesa deve ser comprovada mediante documentação idônea e escriturada em livro caixa a ser mantido à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer prescrição ou decadência; e (iii) as despesas que excederem as receitas não podem ser transportadas para o ano seguinte.

No caso dos autos, tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário, limitou-se a afirmar que anexou o livro caixa e os comprovantes das despesas nele escrituradas e, por entender que dizem respeito a gastos necessários à percepção dos rendimentos auferidos, pleiteia que sejam reconhecidos como despesa dedutível, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Pelo que se percebe, o sujeito passivo busca transferir o ônus da prova para a fiscalização, sendo que, durante o procedimento investigatório não encaminhou qualquer documentação com o objetivo de comprovar as despesas escrituradas em livro caixa. Agora, no curso do procedimento fiscal, adota uma postura confortável, de entender que se encontram comprovadas, por serem necessárias à percepção dos rendimentos auferidos.

Contudo, uma vez que o recorrente não apresentou qualquer documentação durante o procedimento investigatório, que pudesse verificar a legitimidade das despesas pleiteadas, caberia, a meu ver, comprovar de forma individualizada, que a despesa consta, de fato, no rol taxativo do art. 6º, da Lei nº 8.134/1990, com a apresentação das justificativas pertinentes a cada despesa.

E, ainda, conforme bem destacado em tópico anterior, o caso dos autos demonstra uma completa desorganização do recorrente na condução de seus negócios empresariais, ante a confusão patrimonial da pessoa jurídica SPOSITO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA com o sujeito passivo. Nesse contexto, e conforme bem destacado pela decisão recorrida, consta no livro caixa inúmeras despesas em nome de pessoas jurídicas, motivo pelo qual, não é possível acatar a dedução pleiteada, eis que não se tratam de despesas próprias, mas de terceiros.

E isso em nada invalida o raciocínio anteriormente exposto, eis que para afastar a titularidade das receitas, deve haver, conforme visto, a comprovação individualizada da origem dos recursos, não sendo possível a apresentação de alegação genérica, desacompanhada de provas. Nada impede, portanto, que o sujeito passivo incorra em duas infrações distintas, no mesmo contexto da condução de seus negócios de forma desorganizada, quais sejam, a omissão de receitas, as quais não comprova serem de titularidade da pessoa jurídica e a dedução indevida de despesas de livro caixa, as quais não comprova serem despesas necessárias e próprias.

Dessa forma, em razão do contexto da ação fiscal, na qual o sujeito passivo se quedou inerte, caberia, não só apresentar o livro caixa e o comprovante das despesas, mas estabelecer uma relação causal, acompanhada de justificativa individualizada, para todas as despesas pleiteadas, demonstrando adequadamente que a dedução pleiteada possui respaldo no art. 6º, da Lei nº 8.134/1990.

Conforme visto anteriormente, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé², quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

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

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

Cumprido destacar, nesse contexto, que caberia ao sujeito passivo o ônus de comprovar a dedução das despesas escrituradas no livro caixa, não sendo suficiente a alegação

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

genérica de que são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da dedução pleiteada, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios acompanhados da justificativa individualizada para cada despesa incorrida, o que, repita-se, não foi feito.

Ante o exposto, entendo que a decisão recorrida, neste ponto, não merece reparos.

3.3. Da Multa.

O recorrente pleiteia, ainda, o afastamento da multa no percentual de 75%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, por entender que possui natureza confiscatória.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

A propósito, a multa de ofício aplicada pela fiscalização pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007. E, ainda, cumpre esclarecer que, no caso de lançamento de ofício, a Lei nº 9.430, de 27/12/96 é clara ao dispor que incidirá multa de ofício de 75% sobre a diferença de imposto apurada (art. 44, I), multa de mora (art. 61 caput) e juros SELIC (art. 61, §3º c/c art. 5º e § 3º da mesma lei).

Sobre a alegação de confisco e demais arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Dessa forma, rejeito a alegação do recorrente.

3.4. Juros cobrados pela taxa SELIC.

O recorrente também se insurge contra a utilização da Taxa SELIC e subsidiariamente, alega que os juros não poderiam ser superiores a 1% (um por cento).

Contudo, no tocante à utilização da Taxa SELIC para atualizações e correções dos débitos apurados, sua incidência já foi pacificada, conforme Súmula nº 04, do CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e

Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, sobre a utilização da SELIC no cálculo dos juros de mora, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito da repercussão geral (art. 543-B do CPC) e dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), já pacificaram o entendimento no sentido da constitucionalidade e da legalidade da aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários (STF, Tribunal Pleno, RE 582.461/SP, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJ de 18/05/2011 e STJ, Primeira Seção, REsp 879.844/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 25/11/2009). E, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a interpretação adotada deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Para além do exposto, sequer é possível alegar que não poderiam fluir os juros durante o procedimento administrativo, eis que somente o depósito do montante integral vem previsto pela lei como causa de impedimento da incidência dos juros de mora (artigo 9º, § 4º, da Lei nº 6.830/1980), devendo sua incidência ocorrer desde o vencimento. Aliás, trata-se, ainda, de entendimento sumulado neste Conselho:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Dessa forma, rejeito a alegação do recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite