



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



**Processo nº** 13433.000860/2005-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.519 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de maio de 2021  
**Recorrente** FRANCISCO VANDERLANDIO CAROLINO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE DINHEIRO OU BENS PARA ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA VINCULANTE Nº 21 DO STF.

O Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa. O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante nº 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

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

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

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

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não 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.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.**

Não havendo divergência acerca da interpretação da lei tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, 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. 565 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 125 a 139, no qual é cobrado o imposto de renda pessoa física (IRPF), relativamente aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, no valor total de R\$ 546.180,51 (quinhentos e quarenta e seis mil, cento e oitenta reais e cinquenta e um centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 30/11/2005, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 1.230.777,57 (um milhão, duzentos e trinta mil, setecentos e setenta e sete reais e cinquenta e sete centavos).

A ação fiscal foi decorrente de determinação, por parte da Procuradoria da República no Rio Grande do Norte, de investigação fiscal sobre o contribuinte, conforme fls. 06 a 37.

A fiscalização enviou, ao sujeito passivo, os Termos de fls. 38 a 48, para solicitação de esclarecimentos relativos aos rendimentos auferidos nos anos-calendário de 2000 a 2003, além de extratos bancários referentes a contas movimentadas no período. Foi, também, solicitada documentação concernente à distribuição de lucros por pessoas jurídicas, pagos ao fiscalizado, nesses mesmos anos-calendário.

A autoridade fiscal, de posse da documentação coletada, procedeu à elaboração de planilha contendo os depósitos efetuados na conta bancária de n.º 54860-X, agência 0036, do Banco do Brasil S/A, de titularidade do autuado, nos anos-calendário de 2000 a 2003 (fls. 67 a 73), totalizando R\$ 2.235.181,60, nos quatro anos.

A mencionada planilha foi encaminhada ao contribuinte, mediante Termo de Intimação de fls. 49 e de Reintimação de fls. 66, solicitando que comprovasse a origem dos recursos depositados na conta corrente em questão.

O contribuinte, em atendimento, prestou os esclarecimentos de fls. 74 a 77, informando ter auferido rendimentos isentos, decorrentes da distribuição de lucros, pagos pelas pessoas jurídicas Hospital Geral de Oftalmologia, CNPJ 01.012.201/0001-71, Hospital Geral de Oftalmologia S.C. de Assu, CNPJ 02.421.828/0001-49, e Hospital Geral de Oftalmologia S.C. de Pau dos Ferros, CNPJ 03.630.959/0001-07, prestadoras de serviços ao Sistema Único de Saúde, SUS, e ao Detran do Rio Grande do Norte.

Quanto aos rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, informou terem se originado de diversas aplicações financeiras, realizadas junto ao Banco do Brasil S/A, e à Caixa Econômica Federal.

Constam, do processo, as declarações de ajuste anual do imposto de renda pessoa física, relativas aos anos-calendário de 2000 a 2003 (fls. 79 a 88), além do dossiê eletrônico do Hospital Geral de Oftalmologia (fls. 98 a 103) e declarações de imposto de renda retido na fonte, referentes aos rendimentos pagos ao contribuinte (fls. 104 a 124).

A autoridade lançadora procedeu, então, à lavratura do Auto de Infração, em virtude de ter sido constatada a seguinte infração, conforme descrição dos fatos e enquadramentos legais de fls. 126 a 133:

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (omissão no valor de R\$ 421.471,78, fato gerador em 31/12/2000, omissão no valor de R\$ 467.650,40, fato gerador em 31/12/2001, omissão no valor de R\$ 443.422,79, fato gerador em 31/12/2002, e omissão no valor de R\$ 759.633,43, fato gerador em 31/12/2003).

Ciência do lançamento em 22/12/2005, conforme aviso de recebimento de fls. 141. Não concordando com a exigência, o contribuinte apresentou, por meio de procurador (instrumento de fls. 172), em 20/01/2006, a impugnação de fls. 142 a 171, juntamente com a documentação de fls. 173 a 383, alegando, em síntese:

1. Que houve violação irregular de seu sigilo bancário, por parte do Fisco;
2. Que os valores creditados na conta corrente de n.º 54.860, agência 0036, do Banco do Brasil S/A, se originaram da distribuição de lucros por parte do Hospital Geral de Oftalmologia, do Hospital Geral de Oftalmologia S.C. de Assu, e do Hospital Geral de Oftalmologia S.C. de Pau dos Ferros. As mencionadas empresas, juntas, tiveram faturamento no valor de R\$ 6.312.771,06, no período fiscalizado, o que possibilitou a obtenção de lucros a serem distribuídos entre seus sócios;

3. Que, em relação ao ano-calendário de 2000, a defesa informa que o impugnante não foi beneficiário de quaisquer lucros.
4. Que, como forma de "facilitar a realização de pagamentos e incrementar os negócios das pessoas jurídicas", o contribuinte passou a realizar pagamentos em nome delas, recebendo os créditos a seu favor, para repassá-los aos respectivos credores. Deste modo, a movimentação financeira ocorrida em sua conta bancária originou-se de "dinheiro das empresas", sendo o contribuinte mero "intermediário dos negócios" das empresas.
5. Que, para cada crédito, em sua conta corrente, em 2000, há, no máximo até o dia seguinte, um débito correspondente. Ademais, o saldo final da conta corrente limitou-se a R\$ 220,35, de modo que não houve qualquer variação patrimonial positiva.
6. Que não houve aumento de patrimônio, que caracterize a hipótese de incidência tributária do imposto de renda, nos termos do art. 42 do CTN.
7. Que a movimentação financeira do ano-calendário de 2000 representa mera presunção, indício de lucro, que não caracteriza o fato gerador do tributo.
8. Que, em relação ao ano-calendário de 2001, as aludidas empresas distribuíram lucros no montante total de R\$ 878.115,83, sendo R\$ 431.798,19, oriundos do Hospital Geral de Oftalmologia (Mossoró), R\$ 197.045,24, do Hospital Geral de Oftalmologia S.C. de Pau dos Ferros, e R\$ 249.272,33, do Hospital Geral de Oftalmologia S.C. de Assu.
9. Argumenta o defendente que os lucros repassados aos sócios são considerados isentos, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/1995.
10. Que o fato de somente terem sido informados, em sua declaração de ajuste anual do imposto de renda do ano-calendário de 2001, rendimentos isentos no total de R\$ 165.000,00, é irrelevante para fins de comprovação de que a movimentação financeira do contribuinte proveio de distribuição de lucros;
11. Que este mesmo entendimento é aplicável aos anos-calendário de 2002 e de 2003. Apesar dos equívocos ocorridos em suas declarações de ajuste anual, quanto aos valores dos rendimentos isentos recebidos, o fato é que houve, no ano-calendário de 2002, lucros no montante de R\$ 797.667,07, e, no ano-calendário de 2003, lucros no montante de R\$ 1.091.000,00, recebidos pelo impugnante;
12. Que, nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, o contribuinte foi beneficiário de lucros no valor total de R\$ 2.766.782,90, quantia superior aos R\$ 2.235.180,60, tidos como de origem desconhecida pela autoridade fiscal, em sua planilha de fls. 67 a 73.
13. Esclarece o impugnante que não se encontram computados, neste total, os rendimentos originados de aplicações financeiras, sujeitos apenas à tributação exclusiva na fonte;
14. Que foi exigida, "por absurdo que pareça", a apresentação de documentos que justificassem a origem de cada centavo creditado na conta corrente do impugnante. Ocorre que parte dos lucros que lhe cabiam foram recebidos em espécie, ou por meio de funcionários.
15. Apesar da descabida exigência, apresenta cópia de cheques, totalizando R\$ 220.155,05, relativos aos valores creditados na conta corrente, originários das empresas das quais é sócio:

16. (i) 12 desses cheques são nominais à Sra. Anne Charles Duarte de Paulo, funcionária do Hospital de Oftalmologia de Mossoró, conforme documentos em anexo;
17. (ii) 45 dos cheques são nominais à Sra. Antônia Marcléia Morais de Lima, também funcionária da mesma empresa;
18. (iii) 11 dos mencionados cheques são nominais ao defendente.
19. Que as referidas Senhoras, após sacar os cheques, pagavam dívidas do defendente e depositavam o restante na conta corrente do autuado.
20. Que a fiscalização apenas excluiu da tributação os cheques nominativos à Sra. Anne Charles Duarte de Paulo, de IN 850022, 850026, 850039, 001128, 001129, 001138, 001135, 001150, 850058, 850059 e 850060, emitidos pelo "Instituto de Oftalmologia de Mossoró S.C. Ltda, contra a conta nº 54430-2, agência 0036-1, do Banco do Brasil S/A.
21. Que também não foram 'excluídos vários cheques nominativos ao impugnante, conforme relação anexa, o que demonstra a inconsistência do auto de infração;
22. Que a autuação baseou-se em indícios de renda não declarada, sendo ônus da fiscalização juntar aos autos provas da materialidade do fato gerador, sem o que há lesão ao princípio da legalidade, previsto no inciso II do art. 50 da CF/1988. Transcreve doutrina e jurisprudência administrativa neste sentido;
23. Por fim, pede seja desconstituído o lançamento, em virtude de os rendimentos terem sido originados de lucros distribuídos e de aplicações financeiras. Caso seja mantida a autuação, requer a exclusão dos valores representados por cheques emitidos por pessoas jurídicas, nominativos ao próprio defendente e às Sras. Anne Charles Duarte de Paulo e Antônia Marcléia Morais de Lima.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 565 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.**

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. APURAÇÃO DO VALOR OMITIDO.**

A omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada não se confunde com a omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, por se tratarem de infrações distintas, apuradas de formas distintas, pois na primeira não é procedido ao levantamento das origens e aplicações de recursos do contribuinte em cada mês; cada depósito, individualizadamente, deve ser objeto de comprovação pelo contribuinte.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE QUE OS VALORES PERTENCEM A TERCEIROS.**

A alegação de que os depósitos bancários sujeitos à comprovação de origem pertencem a terceiros somente pode ser aceita se for comprovada com documentos que possibilitem demonstrar o fato, inequivocamente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar n.º 405/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 601 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, alegando, em síntese, que:

- a. Entrementes, no tocante ao depósito prévio de 30% (trinta por cento) do valor do lançamento para fins de admissibilidade do recurso interposto, o recorrente procede à referida garantia por intermédio de arrolamento de bens, sendo que o patrimônio do peticente já foi objeto de completo arrolamento por esta autoridade fiscal, estando a garantir não apenas no percentual de 30% (trinta por cento), mas em totalidade, o débito impugnado.
- b. Embora durante toda a fiscalização o autuado tivesse deixado bem evidente que todos os créditos por ele movimentados decorriam de recebimento de lucros (valor isento de contribuição) das pessoas jurídicas em que participa como sócio, ao passo que valores outros (referentes ao ano de 2000) decorriam de movimentação na conta do peticente de valores titularizados pelas próprias empresas das quais é sócio, o AFRF lavrou a autuação sem considerar diversos dados, EM ESPECIAL A DIVISÃO DE LUCROS DAS EMPRESAS, CONTIDAS EM SEUS LIVROS CONTÁBEIS.
- c. Nesse aspecto, ressalte-se, mais uma vez, que todo o sustento do autuado provém de lucros recebidos das seguintes empresas, das quais é sócio desde as suas respectivas constituições (consoante contratos e aditivos sociais já constantes deste processo administrativo): Hospital Geral de Oftalmologia Ltda. (Mossoró) - CNPJ/MF n.º 01.012.201/0001-71; Hospital Geral de Oftalmologia S.C. Ltda. (Pau dos Ferros) - CNPJ/MF n.º 03.630.959/0001-07; Hospital Geral de Oftalmologia S.C. Ltda. (Assu) - CNPJ/MF n.º 02.421.828/0001-49.
- d. Igual entendimento é aplicável aos anos subsequentes, pois conforme apuração nos livros diários e razão e, ainda, nas declarações de Imposto de Renda, o contribuinte recebeu, em especial nos anos calendário de 2001, 2002 e 2003, valores isentos de tributação em

monta superior ao que o AFRF entende como de origem não conhecida e tributável em relação à conta bancária supra aludida.

- e. A LEI NÃO EXIGE DE FORMA ALGUMA QUE HAJA IDENTIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS DEPÓSITOS PROCEDIDOS NA CONTA CORRENTE DE TITULARIDADE DO CONTRIBUINTE.
- f. O ART. 42, CAPUT, DA LEI Nº. 9.430/1996 EXIGE É QUE TAL ORIGEM SEJA DEMONSTRADA POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, JAMAIS QUE HAJA IDENTIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA, ESPECÍFICA, CENTAVO A CENTAVO, DOS VALORES EM FOCO.
- g. Não existe e nunca existiu, nem antes de tal norma, nem agora, qualquer norma nacional que imponha ao particular, pessoa física, promover à documentação de todo o trânsito monetário de suas contas bancárias. Não de menos, inexistente também qualquer imposição legal de obrigação para fins de percepção de rendimentos/dividendos societários exclusivamente por cheques, com obrigação de utilização exclusiva destes para depósito bancário se estes forem concomitantes e enviados para compensação.
- h. Importante dar destaque às normas interpretativas específicas do Sistema Tributário Nacional, com especial ênfase no art. 112 de nosso Código Tributário, o qual impõe a observância de uma interpretação mais favorável ao acusado quanto às normas que estabelecem infrações, como sói acontecer na presente quadra.
- i. O imposto de renda incide sobre acréscimo patrimonial, elemento que, por sua vez, só pode se constituir diante de um apanhado geral do patrimônio do contribuinte dentro de um determinado período, não se podendo levar em consideração os valores que simplesmente transitam por seu caixa ou por suas contas para fins de cálculo da exação questionada.
- j. Durante o ano de 2000, o contribuinte não recebeu lucro algum de sua empresa, contudo, a movimentação de sua conta corrente não foi de renda por ele auferida, mas sim de dinheiro das empresas em que era sócio.
- k. Como forma de facilitar a realização de pagamentos e incrementar os negócios de suas empresas, o recorrente, ao geri-la, passou a realizar pagamentos em nome delas e, para tanto, recebia créditos ao seu favor para repassar aos credores das pessoas jurídicas aludidas.
- l. Ou seja, era o contribuinte intermediário dos negócios de suas empresas, tanto é que no momento que se fazia um crédito em sua conta corrente em 2000, no máximo no dia seguinte, existia um débito, além disso, no final deste ano a conta corrente do contribuinte ficou limitada a míseros R\$ 220,35 (duzentos e vinte reais e trinta e cinco centavos).
- m. Com efeito, de extremada importância é a noção de acréscimo patrimonial para o caso em tela. Bem se sabe que a mera transição de valores monetários pela conta bancária do impugnante não reflete aumento patrimonial.
- n. Por fim, voltando-se aos anos-calendários 2001/2002/2003, há ainda alguns argumentos/elementos a se enfatizar/reiterar. Adentrando na consideração do ano-calendário de 2001, constata-se que o AFRF apenas aduziu, em posição mantida no julgamento recorrido, que o recorrente em sua Declaração de Imposto de Renda declarou um recebimento de renda isenta de tributação no valor de R\$ 165.000,00 (cento e sessenta e cinco mil reais); contudo, se constatou o recebimento de R\$ 431.798,19 (quatrocentos e trinta e um mil, setecentos e noventa e oito reais e dezenove centavos) referente a lucros do Instituto de Oftalmologia de Mossoró, conforme pagamento feito através de diversos cheques.
- o. É bom que se ressalte, Emérito Conselho, que houve equívoco na Declaração de Imposto de Renda do autuado; entretanto, essa divergência não influi em nada com quanto à isenção dos créditos existentes na conta corrente do contribuinte, pois tais créditos têm natureza única — de lucros societários — e são isentos de incidência de IR.

- p. No ano de 2001, não foi recebido somente R\$ 431.798,19 (quatrocentos e trinta e um mil, setecentos e noventa e oito reais e dezenove centavos) em lucros das pessoas jurídicas em questão, referindo-se este valor apenas ao quantum repassado pela empresa com sede em Mossoró.
- q. Quase a metade do valor recebido a título de participação nos lucros das pessoas jurídicas referidas não foi movimentada na conta corrente do recorrente, sendo este remanescente utilizado para o seu acréscimo patrimonial; contudo, destaca-se que, se tratando de divisão de lucros das empresas, o valor repassado aos sócios já se encontra tributado, sendo ele, portanto, totalmente isento, nos termos estabelecidos pelo art. 10 da Lei n.º 9.249/95.
- r. Igual entendimento é aplicável aos anos subseqüentes, pois conforme apuração nos livros diários e razão e, ainda, nas declarações de Imposto de Renda, o contribuinte recebeu valor isento de tributação superior ao que o AFRF entende como de origem não conhecida e tributável.
- s. Em 2002 e 2003, novamente ocorreu equívoco nas declarações de imposto de renda, mas todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte/recorrente, mesmo acima do declarado, tiveram como origem os lucros distribuídos aos sócios pelas pessoas jurídicas que participa.
- t. No ano de 2003, não sucedeu de forma diferente dos dois anos anteriores, já que também houve errôneo cálculo na declaração, contudo, o contribuinte recebeu sua renda de lucro distribuído, já tributado, das empresas que é sócio, sendo o total das 03 (três) este ano no valor de R\$ 1.091.000,00 (um milhão e noventa e um mil reais).

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 n.º 70.235/72.

Cabe destacar que o Recurso Administrativo apresentado tempestivamente deve ser processado normalmente, mesmo sem o Depósito Prévio preconizado no § 1º do art. 126 da Lei 8.213/91, uma vez que o dispositivo foi revogado pela Lei 11.727/2008, após reiteradas decisões do STF no sentido de que era inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de remédio recursal na seara administrativa.

O entendimento da Egrégia Corte restou pacificado pela Súmula Vinculante n.º 21, de observância obrigatória pelos órgãos da Administração Pública (art. 103-A da CF).

Por fim, cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Portanto, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto.

## 2. Mérito.

Conforme narrado, a ação fiscal foi decorrente de determinação, por parte da Procuradoria da República no Rio Grande do Norte, de investigação fiscal sobre o contribuinte, conforme fls. 06 a 37, tendo sido constatado pela fiscalização, conforme descrição dos fatos e enquadramentos legais de fls. 126 a 133:

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada (omissão no valor de R\$ 421.471,78, fato gerador em 31/12/2000, omissão no valor de R\$ 467.650,40, fato gerador em 31/12/2001, omissão no valor de R\$ 443.422,79, fato gerador em 31/12/2002, e omissão no valor de R\$ 759.633,43, fato gerador em 31/12/2003).

No tocante ao mérito, o contribuinte repisa, em grande parte, suas alegações de defesa, no sentido de que: (i) todos os créditos por ele movimentados decorriam de recebimento de lucros (valor isento de contribuição) das pessoas jurídicas em que participa como sócio; (ii) valores outros decorriam de movimentação em sua conta corrente de valores titularizados pelas próprias empresas das quais é sócio; (iii) a lei não exige a identificação individualizada dos depósitos procedidos na conta corrente de titularidade do contribuinte; (iv) o art. 112 do Código Tributário, impõe a observância de uma interpretação mais favorável ao acusado quanto às normas que estabelecem infrações; (v) houve equívoco em sua declaração, tendo sido recebido rendimento isento em montante superior.

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

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

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

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

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

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que os depósitos bancários são apenas os sinais de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação. Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o (s) titular(es) das contas bancárias, tendo a oportunidade de

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

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

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

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

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

Súmula CARF n.º 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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, cheques, livros contábeis e planilhas elaboradas pelo sujeito passivo, 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 prova dos autos, a meu ver, na verdade, atesta a higidez do lançamento tributário, eis que demonstra a total confusão patrimonial das pessoas jurídicas 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 nexo de causalidade entre as alegações e os documentos apresentados.

O próprio recorrente reconhece a confusão patrimonial, mas não faz prova do nexo casual 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.

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 às pessoas jurídicas das quais é sócio:

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.

Nesse contexto, também não há que se falar em *bitributação* com rendimentos das pessoas jurídicas, por serem pessoas distintas, cada qual com o fato gerador respectivo, **não tendo sido comprovado** que os valores que ingressaram em suas contas bancárias, pertenciam, de fato, às pessoas jurídicas, representando ingresso meramente transitório, acompanhado da respectiva devolução.

A propósito, entendo que é razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, transitam,

igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, salvo se demonstrada a incompatibilidade da questionada omissão de rendimentos com a percepção dos valores declarados, e essa é justamente a hipótese dos autos.

No presente caso, entendo que os rendimentos declarados, como tributáveis, são incompatíveis com os valores remanescentes oriundos da omissão de rendimentos. E isso ocorre em razão da quantia objeto de declaração, como rendimentos tributáveis, frente ao montante objeto de omissão de rendimentos, permanecendo, portanto, a dúvida, de modo que seria ônus do contribuinte comprovar que esses rendimentos omitidos fizeram parte de sua declaração.

Nesse sentido, em relação aos rendimentos já declarados, deve-se ressaltar que sua exclusão do lançamento apenas poderia viabilizar-se na hipótese de ser demonstrado, pelo recorrente, que tivessem sido parte dos depósitos sem origem comprovada, sobre os quais foi aplicada a presunção de omissão de rendimentos. Como tal prova não foi apresentada, forçoso é considerar-se que se trata de outros rendimentos.

Em que pese as alegações do recorrente, entendo que não logrou êxito em comprovar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários autuados, nem mesmo que se referem a: (i) recebimento de verbas isentas oriundas das pessoas jurídicas em que participa como sócio; (ii) movimentação em sua conta corrente de valores titularizados pelas próprias empresas das quais é sócio.

E, ainda, quanto aos valores expressos na planilha acostada aos autos pela autoridade lançadora, cabe destacar que o contribuinte as ignora completamente e não demonstra, pontualmente, a origem dos depósitos bancários que são objeto de questionamento pela fiscalização, apresentando sua origem para contrapor a acusação fiscal.

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

Ademais, à luz da Lei no 9.430, de 1996, cabe ao sujeito passivo demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos lhe trouxeram, pois somente ele pode discriminar que recursos questionados pela fiscalização. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

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

Portanto, resta demonstrada a ocorrência do fato gerador *in casu*, qual seja, a aquisição de disponibilidade de renda/rendimentos pelo Recorrente representada pelos recursos que ingressaram em seu patrimônio, por meio de depósitos ou créditos bancários cujas origens não foram esclarecidas e não oferecido à tributação, consoante o art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Para além do exposto, registro que a forma pela qual os documentos foram juntados aos autos, denotam uma completa desorganização por parte do recorrente, no intuito de comprovar suas alegações, dificultando, sobremaneira, a tarefa deste julgador. Verifico que os documentos muitas vezes foram juntados sem uma organização padrão, sequer com a apresentação de capas e outros mecanismos de identificação, tornando a análise da comprovação das alegações um verdadeiro desafio.

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 Tomé<sup>1</sup>, 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 n.º 9202-005.325, oriundo da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

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

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

---

<sup>1</sup> 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.

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.

Entendo, pois, que pela documentação acostada aos autos, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo, capaz de afastar a higidez do lançamento, não sendo suficiente o mero inconformismo com a acusação fiscal.

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

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

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

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

A propósito, não cabe à autoridade julgadora afastar a presunção do art. 42, da Lei n.º 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.

Dessa forma, considerando que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários, não há como afastar a acusação fiscal de omissão de rendimentos.

E, ainda, sequer é possível falar em “dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”, eis que se trata de efetiva interpretação da legislação tributária e adequação ao fato concreto, não sendo possível, portanto, alegar o art. 112, do CTN, a fim de afastar o cumprimento de dever legal

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite