



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15540.720217/2014-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.688 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de abril de 2024  
**Recorrente** FERNANDO FONSECA DE ALMEIDA MUJO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

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

Exercício: 2012

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, apenas quanto aos documentos comprobatórios apresentados em fase recursal, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 795/822) interposto por FERNANDO FONSECA DE ALMEIDA MUJO contra o Acórdão n.º. 12-99.603 (e-fls. 775/790), proferido pela 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento.

Em sua origem, trata-se de Auto de Infração para lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física (e-fls. 3/10), em virtude da apuração da seguinte infração:

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA - omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas corrente e de poupança no ano de 2011, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatório fiscal e anexos de fls.12 a 353. Enquadramento legal às fls. 6.

O sujeito passivo foi cientificado do Auto de Infração em 14/08/2014, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 742), e apresentou sua Impugnação em 12/09/2014 (e-fls. 746/769), alegando, em síntese:

Sustenta que tem como atividade a intermediação de operações de vendas de pescado entre pregoeiros, produtores/fornecedores e compradores de pescado de modo que, os depósitos eram realizados em sua conta em razão de pagamentos, saques e transferências de sua conta corrente eram feitos em razão desta intermediação, e que eram descontados valores a título de comissão.

Alega que a atividade por ele desenvolvida consiste em leiloar o pescado proveniente, normalmente, dos proprietários de barcos de pesca e de fornecedores, sendo remunerado através de percentual incidente sobre o valor da venda efetuada (3 a 5%, dependendo do tipo/qualidade da mercadoria), ficando, entretanto, responsável pela arrecadação do produto da venda, inclusive, cheques pré-datados (cf. fls. 748).

Defende ainda que os valores apenas transitavam em sua conta corrente e a fiscalização não demonstrou que houve o enriquecimento ou aquisição de bens, o que leva a uma tributação por presunção.

Tece comentários de doutrinadores e sobre a presunção simples que existia anteriormente à lei.

Defende que a presunção deve estar apoiada na repetida e comprovada correlação natural entre os dois fatos considerados, o conhecido e o desconhecido.

Sustenta que a movimentação bancária não representa fato gerador do Imposto de Renda e menciona decisões administrativas e judiciais embasadas na Súmula n.º. 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Alega que não teria condições de identificar todos os depósitos em razão da sua atividade comercial, menciona e transcreve trechos de jurisprudências administrativas e aponta a Súmula n.º14 do 1º CC (fl.759).

Afirma que as declarações de ajuste anual dos últimos cinco anos, que a Receita teve acesso, não contém variação relevante que possa ser vinculada à movimentação bancária ocorrida em seu nome.

Conclui que não obteve vantagem financeira com a movimentação bancária ocorrida, pois não se tratava de receita e sim alocação transitória de valores nas suas contas, o que não é vedado por nenhuma lei.

Os autos seguiram para julgamento, e conforme antecipado, a Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão n.º. 12-99.603 (e-fls. 775/790) assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar por meio de documentação hábil e idônea a procedência do depósito e a sua natureza.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A Lei impõe exclusivamente ao sujeito passivo comprovar a origem dos depósitos mantidos em contas bancárias de sua titularidade, sendo obrigação do impugnante provar por meio de documentação hábil e idônea a procedência do depósito e a sua natureza.

Tais elementos de prova devem coincidir em datas e valores com cada depósito que se pretenda comprovar.

O ônus da prova da origem dos depósitos é do contribuinte e não da autoridade tributária por tratar-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos passível de prova em contrário por parte do autuado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A Intimação n.º 487/2018 do resultando de julgamento foi recebida pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 792) em 12/09/2018, e o Recurso Voluntário foi interposto em 02/10/2018, reiterando as alegações apresentadas em Impugnação e que não teriam sido consideradas em razão da falta de prova, e apresentando as seguintes Declarações dos contratantes de seus serviços de pregoeiros (e-fls. 815/820):

- Associação de Pescadores Livre do Gradim e Adjacências;
- Castro Indústria e Comércio de Pescados Ltda.,
- Reginas Comércio e Transporte de Pescados Ltda.,
- Carlos Eduardo de Oliveira Lima.

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

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

### 1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento. No que diz respeito aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, é importante destacar que falta dialeticidade entre alguns dos argumentos apresentados no Recurso Voluntário e a decisão de piso, de modo que o Recurso deve ser apenas parcialmente admitido.

Em sua Impugnação, o recorrente apresentou os seguintes argumentos de mérito:

- o artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 traz presunção legal inadequada, pois não há uma correlação lógica direta e segura entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos;
- há que se aplicar a Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, que entendeu que é ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos bancários;
- que não houve falta de comprovação dos depósitos, apenas falta de identificação dos mesmos;
- Que a evolução do patrimônio do recorrente declarado em suas Declarações de Imposto de Renda comprovariam que ele não teve acréscimo patrimonial.

Todos os argumentos foram devidamente analisados pela decisão de piso. Vale o destaque:

#### **Da Súmula n.º182 do TRF**

O impugnante menciona a impossibilidade de se efetuar lançamento de imposto de renda calcado em extratos e depósitos bancários, fundamentando seu argumento na Súmula n.º 182 do Tribunal Federal de Recursos (TFR).

É indispensável esclarecer que a Súmula n.º182 do TRF citada pelo recorrente refere-se a um momento histórico distinto, anterior à edição da Lei n.º 9.430/96, quando não era possível formular-se uma presunção legal com base em depósitos bancários, não se aplicando, pois, ao lançamento em tela, a disposição contida na referida Súmula, uma vez que foi editada sob a égide da regra de incidência sobre tais rendimentos que atualmente não mais vigora e, portanto, resta superada.

Com o advento da Lei n.º 9.430, de 1996, passou a ser legítimo o lançamento de imposto de renda apurado a partir de depósitos bancários com origem não comprovada, caindo por terra, então, a vedação construída na antiga Súmula n.º 182 do extinto TFR.

Frise-se que todos os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem a dúvida quanto à consistência das operações, sendo que uma vez caracterizada a aquisição de renda, ainda que por presunção estabelecida em lei, já que se trata de rendimentos omitidos, fica comprovada a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Assim sendo, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do princípio da legalidade que rege a administração pública, cabendo ao agente tão somente a inquestionável observância do diploma legal.

#### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

A partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ser regulada pela Lei n.º 9.430/96, que estabelece a presunção de omissão de rendimentos, autorizadora do lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Trata-se, portanto, de presunção legal de omissão de

rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos.

Assim dispõe seu art. 42:

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

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

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

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

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

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

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

O contribuinte se encontra, por força de lei, obrigado a esclarecer a origem de seus depósitos quando intimado pelo Fisco. A lei impõe textualmente o ônus de comprovar “mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações”.

Trata-se de uma presunção legal *juris tantum*, ou relativa, que admite prova em contrário. A presunção relativa instituída pela citada lei provoca, sim, a chamada “inversão do ônus da prova”, transferindo para o contribuinte o ônus de rechaçar a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte para afastar a presunção provar que o fato presumido não existiu.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação do crédito bancário, considerado isoladamente, abstraído das circunstâncias fáticas. Ao contrário, ela está ligada à falta de esclarecimentos da origem do numerário creditado e seu oferecimento à tributação, conforme a dicção da lei.

**Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um crédito bancário sem origem ou não oferecido à tributação – e o fato desconhecido – auferir rendimentos. Essa correlação autoriza o estabelecimento da presunção legal de que os valores surgidos na conta bancária, sem qualquer justificativa, provêm de rendimento não declarado.**

Dessa maneira, a tributação por omissão de rendimento decorrente de presunção legal em nada fere o conceito legal de fato gerador a que se refere o art. 43 do CTN. Pelo contrário, tal presunção vem no sentido de reforçar o fato de que o sujeito passivo adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores movimentados (*creditados*) em conta corrente bancária por ele mantida.

Também é imperativo destacar que os depósitos bancários não são meros indícios que necessitam de provas para configurar uma omissão de rendimentos. Não comprovada a origem dos recursos creditados nas contas bancárias, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, resta caracterizada a aquisição de renda omitida à tributação, fato gerador do imposto de renda, descrito no art. 43 do CTN.

A propósito, os arts. 43 e 44 do CTN estabelecem que a hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza e a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido. Vejamos *in verbis*:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*(...)*

*Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”*

Faz-se mister ressaltar que de forma alguma se está atribuindo aos depósitos bancários a natureza de hipótese de incidência tributária. O que está sendo tributado é o rendimento omitido, apurado por meio de presunção legalmente estabelecida não afastada pelo contribuinte.

**A comprovação de origem dos recursos financeiros deve ser compreendida como a apresentação pelo fiscalizado de documentação hábil e idônea que possa identificar, de maneira irrefutável, a procedência do crédito, o valor, à data e principalmente, a que título este foi efetuado por terceiros em benefício do interessado.**

**Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor. É de se ver, como já assinalado, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte.**

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

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

Ocorrendo os dois antecedentes da norma: créditos em conta e a não comprovação da origem quando o contribuinte tiver sido intimado a fazê-lo; o conseqüente é a presunção de omissão e o lançamento de ofício do montante devido.

É função do Fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos, informações, esclarecimentos, com vista à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

O autuado foi regularmente intimado a prestar os devidos esclarecimentos durante o desenvolvimento da ação fiscal sobre os valores creditados em contas bancárias de sua titularidade, mas não o fez.

Utilizando as palavras de José Luiz Bulhões Pedreira, "*o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.*" (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - JUSTEC-RJ-1979 - pág. 806). O texto acima reproduzido traduz com clareza os preceitos definidos pelo Código de Processo Civil em matéria de provas, aplicando-os ao processo administrativo tributário.

Diz o referido diploma legal:

*"Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

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

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

*(...)*

*Art. 334. Não dependem de prova os fatos:*

*(...)*

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

Não merece reparos o procedimento praticado pela Autoridade Fiscal. Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal

Frise-se que não se trata de considerar os depósitos bancários como fato gerador do imposto de renda, que se traduz na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 43 do CTN), mas a desproporcionalidade entre o seu valor e o dos rendimentos declarados constitui indício de omissão de rendimentos e, estando o contribuinte obrigado a comprovar a origem dos recursos nele aplicados, ao deixar de fazê-lo, dá ensejo à transformação do indício em presunção.

No caso em estudo, o impugnante limita-se a informar que intermediava operações DE VENDAS DE PESCADO entre pregoeiros, produtores/fornecedores e compradores de pescado por meio de depósitos, saques e transferências em sua conta corrente e que

descontava sua comissão. Defende ainda que os valores apenas transitavam em sua conta corrente e a fiscalização não demonstrou que houve o enriquecimento ou aquisição de bens.

Afirma na impugnação que, já durante a fase de instrução, foi demonstrado que era essa a atividade por ele desenvolvida, que consiste em leiloar o pescado proveniente, normalmente, dos proprietários de barcos de pesca e de fornecedores, sendo remunerado através de percentual incidente sobre o valor da venda efetuada (3 a 5%, dependendo do tipo/qualidade da mercadoria), ficando, entretanto, responsável pela arrecadação do produto da venda, inclusive, cheques pré-datados (cf. fls. 748).

De plano, registre-se que o contribuinte não traz, agora na impugnação, qualquer prova para sustentar a versão de que os depósitos bancários eram oriundos da atividade econômica de pregoeiro de pescado. Trata-se de mera alegação, desde a fase da autuação, sem qualquer sustentáculo documental, tentando comprovar *in totum* os depósitos de origem não comprovada a si imputados. Nesse caso, a mera alegação não pode ser aceita, pois seria absurdo determinar à autoridade autuante que, após receber a alegação do contribuinte, tomasse alguma medida que fosse diferente da própria intimação ao recorrente. Somente o ora impugnante poderia trazer a documentação comprovando que os depósitos bancários eram oriundos da atividade econômica por ele desenvolvida, porém, neste ponto, nenhuma prova o contribuinte fez, devendo ser rechaçada essa linha de defesa.

Alerte-se que a alegação genérica não pode ser considerada como justificativa específica de cada depósito. Não cabe, por exemplo, alegar que os depósitos tratam-se de “rendimentos em decorrência de sua atividade de pregoeiro de pescado”. Qualquer alegação efetuada para justificar cada depósito deve ser comprovada documentalmente e individualizadamente, conforme prescreve a art. 42 da Lei 9.430/96. Cabe destacar que a receita bruta, decorrente da venda de pescados em leilão, deve ser comprovada por documentos hábeis e idôneos usualmente utilizados, tais como: nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/1999, art. 61). E, se apresentada esta documentação, em vista de ser considerada como justificativa de depósitos bancários deveria haver coincidência de datas e valores dos depósitos com os auferimentos.

No caso presente o contribuinte afirmou que sua movimentação financeira era oriunda de atividade de pregoeiro de pescado, mas não apresentou uma correlação individualizada dos depósitos, e o art. 42 da lei 9.430/96 não admite alegações genéricas para as justificativas dos depósitos.

Em sua defesa deveria o contribuinte discriminar depósito por depósito sobre os quais está sendo autuado e apontar qual o documento específico que comprova a sua origem, o que não o fez.

Portanto, verificada a ocorrência da hipótese descrita em lei, qual seja, de que o contribuinte recebeu depósitos e eximiu-se de comprovar, depósito por depósito, mediante documentação hábil e idônea, a sua origem, fato descrito no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, correta é a autuação. A justificativa para cada depósito deve ser acompanhada de provas a cargo do contribuinte.

Além disso, não foram apresentadas cópias de cheques emitidos pelos supostos compradores do pescado ou extratos bancários da conta do contribuinte demonstrando a saída dos recursos da mesma e a sua respectiva entrada nas contas bancárias dos demais envolvidos nas alegadas operações, a demonstrar que os rendimentos mencionados apenas transitaram na conta do contribuinte e seriam efetivamente pertencentes aos mesmos.

Ressalte-se, mais uma vez, que nenhum documento foi trazido com a impugnação no sentido da comprovação da origem dos depósitos intimados.

Quanto à alegação do interessado a respeito de não ter sido comprovado aquisição de bens e aumento de patrimônio cabe destacar que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990. Tampouco a tributação de depósitos sem origem comprovada está condicionada à existência de hipotéticas distorções entre o montante depositado e os rendimentos declarados.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não exige a prova de que os depósitos se converteram em renda, nem, tampouco, precisa haver algum nexo causal entre os depósitos e os rendimentos omitidos, bastando que os depósitos bancários não tenham origem comprovada para que sejam considerados rendimentos omitidos.

Por conseguinte, o fato imponível do lançamento não é a mera movimentação de recursos pela via bancária. A rigor, o fato gerador é a aquisição de disponibilidade presumida de renda representada pelos recursos que ingressam no patrimônio por meio de depósitos ou créditos bancários, cuja origem não foi esclarecida. Caso o fato gerador fosse a mera movimentação, seriam irrelevantes os esclarecimentos acerca da origem eventualmente ofertados pelos contribuintes, ou seja, não haveria necessidade de a Fazenda Pública sequer os solicitar.

Observe-se que não há qualquer ressalva legal no sentido de que, na apuração da infração em tela, deva ser demonstrado acréscimo patrimonial, ou deva ser demonstrada a efetiva existência de renda consumida, ou devam existir sinais exteriores de riqueza, ou nexo de causalidade, ou outros elementos vinculados à atividade do impugnante.

O entendimento dessa questão já se encontra consolidado na segunda instância do contencioso administrativo:

*Súmula Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 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 o advento da Lei nº 9.430, de 1996, que introduziu novas presunções legais no campo tributário, passou a ocorrer a inversão do ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo, a partir de então, provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde à realidade.

O que distingue uma realidade da outra, portanto, é que, a partir de 01/01/1997, a existência de depósitos de origem não comprovada tornou-se nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente; atenuando, com isso, a carga probatória atribuída ao Fisco.

**Frise-se ainda o fato de que a informalidade dos negócios entre particulares diz respeito a garantias mútuas que não são exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se aplica à relação fisco-contribuinte que é formal e vinculada à lei.**

Nesse sentido, é assente em Direito que as alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, haja vista que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

**Importante destacar que não merece guarida o argumento do interessado no sentido de que a hipótese seria de “não identificação”, ou seja, não houve falta de comprovação, nem muito menos omissão de receita. Ele defende que o vocábulo “comprovado” não está bem empregado pois o correto seria “não identificado”, uma vez que a comprovação de todos os depósitos decorre dos esclarecimentos prestados pelo autuado sobre a sua atividade.**

**O contribuinte além de não comprovar que os depósitos teriam relação com a atividade não os identificou. Logo, não há qualquer alteração a ser feita no lançamento.**

**Não merece reparos o procedimento praticado pela Autoridade Fiscal. Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.**

Por fim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. Se exorbitante, desproporcional ou irrazoável, a legislação já citada definiu a norma do lançamento, não havendo como afastá-la no âmbito administrativo, se observada a hipótese estabelecida para a sua aplicação, como ocorrido no presente caso.

Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte seguiu estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora, cuja atividade é vinculada e obrigatória (art. 142, § único, do Código Tributário Nacional).

Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal (STF), e edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União, nos estritos termos previstos no § 6º da referida norma legal.

Assim, em nada havendo nesse sentido, a norma é válida e passível de execução.

**Logo, conclui-se que o impugnante apresentou meras alegações sem respaldo em elementos de prova hábeis a constatar a veracidade dos fatos alegados. As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.**

Deste modo, verificando-se infração à legislação tributária, no caso em tela, a omissão de rendimentos, a autoridade fiscal corretamente aplicou a multa de ofício de 75% sobre o crédito apurado.

Diante do exposto, voto pela improcedência da impugnação e por manter o lançamento. (grifos acrescidos)

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente reitera *ipsis litteris* os argumentos apresentados na Impugnação, de modo que não há insurgência contra as razões apresentadas pela decisão de piso, apenas uma repetição de alegações que já foram devidamente analisadas.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada. Frisa-se que o princípio da dialeticidade exige que a parte recorrente não se limite a repetir os argumentos da inicial ou da defesa, mas sim, traga uma verdadeira reflexão, com pontuais argumentos de irrisignação sobre todos os aspectos da demanda e também sob a ótica dos juízos de valor emitidos na decisão recorrida.

O Recorrente deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Neste sentido tem decidido o CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2000

RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ATACA OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não há como se conhecer de Recurso Voluntário que não ataca os fundamentos do acórdão recorrido, por ausência de dialeticidade (inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, cumulado com os artigos 932, inciso III, e 1.010, inciso III, ambos do Código de Processo Civil).” (Processo n.º 10880.667966/2011-88; Acórdão n.º 3302-010.374; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

\*\*\*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.” (Processo n.º 10945.900581/2014-89; Acórdão n.º 3401-006.913; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 25/09/2019)

\*\*\*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar

as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.” (Processo n.º 14090.000058/2008-61; Acórdão n.º 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

\*\*\*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/05/2007

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve ser conhecido por malferir a dialeticidade descrita no artigo 58 do Decreto 7.574/2011.” (Processo n.º 15504.010684/2010-34; Acórdão n.º 3401-007.923; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 30/07/2020)

\*\*\*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE DIALETICIDADE. CARÊNCIA DE ARGUMENTOS OU FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE PEDIDO. INÉPCIA RECURSAL. INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

É inepto, por falta de dialeticidade, o Apelo que não combate e demonstra a suposta incorreção da decisão recorrida, deixando de trazer quaisquer argumentos ou fundamentos para a sua reforma. O mesmo ocorre com o recurso que carece de pedido. A conjunção de tais ocorrências na mesma peça afasta qualquer possibilidade de seu conhecimento, confirmando manifesta inépcia.

Igualmente, não deve ser conhecido o Recurso Especial do contribuinte que não demonstra a divergência de entendimentos entre Colegiados deste E. Conselho, sobre o mesmo tema, na medida em que apresenta paradigma convergente com aquilo decidido no Acórdão recorrido.” (Processo n.º 16707.001574/2003-39; Acórdão n.º 9101-004.950; Relator Caio Cesar Nader Quintella; sessão de 07/07/2020)

Demonstrado que a peça recursal não enfrenta os motivos declinados pela DRJ, sendo mera réplica da peça impugnatória, certo o não preenchimento dos pressupostos de admissibilidade.

Contudo, o Recurso Voluntário inova apresentando documentos que não tinham sido apresentados anteriormente.

Apesar de tais documentos estarem sendo juntados em sede de Recurso Voluntário, em contrariedade com o que dispõe o artigo 16, §4º do Decreto n.º. 70.235/72, como o processo administrativo privilegia o Princípio da Verdade Material, e o contribuinte trouxe declarações dos proprietários dos pescados leiloados, que, conforme sua defesa, fariam prova da sua atividade e da movimentação financeira do período, entendo que o Recurso Voluntário deve

ser admitido apenas no que diz respeito aos documentos comprobatórios apresentados pelo recorrente.

## 2. Mérito

Conforme bem explicitado pela decisão de piso, o recorrente deveria, em sua defesa apresentar provas hábeis e idôneas, individualizadamente, de cada depósito, nos termos do art. 42 da Lei n.º. 9.430/96. A decisão de piso ainda lista alguns documentos que seriam capazes de comprovar a **origem dos depósitos** de acordo com a atividade do recorrente:

Qualquer alegação efetuada para justificar cada depósito deve ser comprovada documentalmente e individualizadamente, conforme prescreve a art. 42 da Lei 9.430/96. Cabe destacar que a receita bruta, decorrente da venda de pescados em leilão, deve ser comprovada por documentos hábeis e idôneos usualmente utilizados, **tais como: nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/1999, art. 61). E, se apresentada esta documentação, em vista de ser considerada como justificativa de depósitos bancários deveria haver coincidência de datas e valores dos depósitos com os auferimentos.** (grifos acrescidos)

Conforme relatado, o Recorrente apresenta, com seu Recurso Voluntário, as Declarações dos contratantes de seus serviços de pregoeiros (e-fls. 815/820):

- Associação de Pescadores Livre do Gradim e Adjacências;
- Castro Indústria e Comércio de Pescados Ltda.,
- Reginas Comércio e Transporte de Pescados Ltda.,
- Carlos Eduardo de Oliveira Lima.

Assim, embora as Declarações apresentadas por contratantes do serviço atestem o exercício da atividade descrita pelo recorrente, e ainda confirma que o recorrente recebia cheques e repassava o saldo líquido, deduzido de despesas com transportes, e a sua comissão pelas vendas, **não foi feita uma comprovação individualizada de cada um dos depósitos.**

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.

Como já bem destacado pela decisão de piso, as alegações apresentadas pelo Recorrente deveriam vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater uma presunção legal (relativa) como a do presente feito, não sendo suficiente as Declarações genéricas, sem a correlação com notas fiscais e indicação de valores dos depósitos nas datas em que foram realizadas as movimentações. 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 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.*

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.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, deixando de apresentar fato novo relevante, apenas juntando as Declarações, sem fazer qualquer correlação com as vendas realizadas e as datas dos depósitos, e deixando de correlacionar com outros documentos como notas fiscais emitidas, entendo que o recurso não foi capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, e reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

### 3. Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, apenas no que diz respeito aos documentos comprobatórios apresentados em fase recursal, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa

---

<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.