



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.001078/2010-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.866 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2023
Recorrente VALDECIR JOSE JACOMELLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO.

A alegação de recebimento de valores a título de distribuição de lucros não é suficiente para justificar o recebimento de rendimentos considerados omitidos, sem amparo em pertinentes registros contábeis que demonstrem a distribuição alegada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A partir de 10 de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei n.º 9.430 de 1996, consideram-se rendimentos omitidos autorizando o lançamento do imposto correspondente os depósitos junto a instituições financeiras quando o contribuinte, após regularmente intimado, não lograr êxito em comprovar mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (1) conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando, por inovação recursal, as seguintes alegações recursais: (i) comprovação da origem do valor de R\$ 13.977,70; (ii) improcedência do lançamento baseado em extratos bancários; (iii) diferenciação entre rendimentos e renda; (iv) diferenciação entre o regime de caixa e o regime de competência; e (v) comprovação da origem dos depósitos tocantes a pró-labore e saldo em espécie; e (2) na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado). Ausente o conselheiro Jose Marcio Bittes substituído pelo conselheiro Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 587) interposto em face da decisão da 20ª Turma da DRJ/RJ1, consubstanciada no Acórdão nº 12-67.249 (p. 568), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata o presente processo de crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração (fls. 485/496) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2006, 2007 e 2008 no valor total de R\$ 315.613,00, sendo:

Imposto - R\$ 148.562,35

Juros de Mora (calculados até 30/11/2010) - R\$ 55.628,90

Multa Proporcional (passível de redução) - R\$ 111.421,75

A descrição dos fatos encontra-se detalhada no Termo de Verificação Fiscal às fls.474/484, e o enquadramento legal, no Auto de Infração, às fls.489/490, versando sobre as seguintes infrações:

001. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram assim tributados os depósitos efetuados nas contas correntes do contribuinte que tiveram sua origem identificada como pagamentos pela prestação de serviços da empresa VJ Jacomelli Representações S/S Ltda, da qual é sócio, e que não foram por ele devolvidos à empresa e nem mesmo coincidem com os lucros distribuídos conforme escrituração apresentada, submetendo-se à tributação específica nos termos do § 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Total 2005	R\$ 123.232,08
Total 2006	R\$ 129.241,17
Total 2007	R\$ 183.067,97

002. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA . Os demais depósitos cuja origem não foi comprovada foram autuados na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Total 2005	R\$ 76.562,03
Total 2006	R\$ 70.707,23
Total 2007	R\$ 37.350,22

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, o enquadramento legal correspondente consta do Demonstrativo de Multa e Juros de Mora de fl. 495.

Cientificado do Auto de Infração em 23/12/2010 (fl. 497) o Contribuinte apresentou, em 25/01/2011, a impugnação de fls.503/512, instruída com os documentos de fls. 513/563, na qual traz as alegações a seguir sintetizadas:

Alega que as conclusões do Fisco não levaram em consideração aspectos contábeis e fiscais relevantes e que permitiriam uma melhor compreensão da destinação dada aos valores ora considerados, e, por conseguinte, de suas consequências tributárias.

Quanto aos valores com origem comprovada, afirma que a VJ Jacomelli Representações S/C Ltda era optante pelo lucro presumido, sendo-lhe facultada distribuir lucros e dividendos conforme resultado apurado através de escrituração contábil, nos termos do art. 48, § 2º da IN SRF 93/97.

Considerando que os valores creditados ano a ano em sua conta corrente, no valor total de R\$ 420.626,28, são oriundos de faturamento da empresa e, como a empresa possuía lucros acumulados e disponibilidade para promover esses pagamentos através do saldo de caixa, no mesmo período, no total de R\$ 427.734,36, argumenta que a empresa possuía recursos que suportavam com sobras os valores depositados diretamente na conta bancária do impugnante e que foram devidamente tributados como receita pela pessoa jurídica.

Defende que o simples fato de a mencionada receita, por conta e ordem do representante legal da pessoa jurídica ter sido depositada em sua conta corrente pessoa física não pode levar o fisco a pretender efetuar nova tributação nessa pessoa física. Se as empresas para as quais prestou serviços tivesse efetuado o depósito na conta corrente da pessoa jurídica, o destino final dos recursos teria ocorrido da mesma forma quando da transferência para a sua conta pessoa física na condição de distribuição de dividendos.

No que diz respeito aos valores sem origem comprovada no total de R\$ 184.619,48, recorre à distribuição de dividendos contabilizada em 30/12/2005, no montante de R\$ 116.000,00 e em 28/12/2006 no montante de R\$ 139.617,53, mas esclarece que a falta de coincidência de valores e datas com os depósitos deve-se ao fato de que as datas contabilizadas foram usadas apenas como referência para efeito de baixa contábil do saldo de lucros acumulados, não traduzindo a realidade financeira ocorrida.

Também diz que do faturamento “líquido de retenções tributárias” da empresa VJ Jacomelli Representações S/C Ltda sobrou um montante de R\$ 130.946,60 que não foram vinculados à sua movimentação financeira, mas que também corresponderiam aos créditos sem origem comprovada.

A DRJ, como visto, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 12-67.249 (p. 568), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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.

A sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 prevê que os créditos sejam analisados individualmente, não se confundindo em absoluto com a verificação de variação patrimonial.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00. LIMITE DE R\$ 80.000,00.

Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. COMPROVAÇÃO.

A alegação de recebimento de valores a título de distribuição de lucros não é suficiente para justificar o recebimento de rendimentos considerados omitidos, sem amparo em pertinentes registros contábeis que demonstrem a distribuição alegada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora manteve a autuação por omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, pois não houve a escrituração da distribuição de lucros em análise ao Livro Razão.

Com relação aos depósitos bancários de origem não comprovada, aplicou a Súmula CARF nº 61, e excluiu os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00, que montaram a: R\$ 27.622,83 (2005), R\$ 6.380,00 (2006) e R\$ 2.861,91 (2007).

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 587, reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

Na sessão de julgamento realizada em 03 de setembro de 2020, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência para que a Unidade de Origem, em síntese, atestasse *se os depósitos bancários que resultaram na infração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e o citado depósito bancário de origem não comprovada de R\$ 13.997,70 (de 1/2/2006) já foram oferecidos à tributação pela V. J. Jacomelli Representações S/C Ltda, nas bastantes DCTFs, bem como se esta empresa optante do lucro presumido poderia, nos termos da legislação de regência, distribuir lucros e dividendos, sem incidência de imposto, como afirma na peça recursal.*

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 750.

É o relatório

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

Das Matérias Não Conhecidas

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débitos do imposto de renda pessoa física em face da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas e (ii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

A Fiscalização assim descreveu as infrações em questão:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Foram assim tributados os depósitos efetuados nas contas correntes do contribuinte que tiveram sua origem identificada como pagamentos pela prestação de serviços da empresa VJ Jacomelli Representações S/S Ltda, da qual é sócio, e que não foram por ele devolvidos à empresa e nem mesmo coincidem com os lucros distribuídos conforme escrituração apresentada, submetendo-se à tributação específica nos termos do § 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

Os demais depósitos cuja origem não foi comprovada foram autuados na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Em sua peça recursal, o Contribuinte defende, em síntese, que

➤ Em relação aos valores de origem comprovada, os mesmos *tiveram origem através da prestação de serviços da empresa VJ JACOMELLI REPRESENTAÇÕES S/S LTDA, do qual o Recorrente figurava como sócio. Os valores eram depositados na conta corrente da pessoa física, com a finalidade de compensação dos cheques, movimentando os valores entre as contas, de forma a realizar pagamentos, transações, empréstimos e distribuição de lucros;*

➤ No que tange aos valores de origem não comprovada:

- destaca-se o valor de R\$ 13.977,70, o qual se trata de pagamento efetua o pela prestação de serviços a empresa V3 JACOMELLI REPRESENTAÇÕES S/S LTDA;
- improcedência do lançamento baseado em extratos bancários;
- diferenciação entre rendimentos e renda;
- diferenciação entre o regime de caixa e o regime de competência;
- comprovação da origem dos depósitos: distribuição de lucros; pró-labore; saldo em espécie.

Ocorre que, cotejando tais razões de defesa com aquelas apresentadas em sede de impugnação, verifica-se que houve inovação em relação às seguintes alegações referentes à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada: (a) comprovação da origem do valor de R\$ 13.977,70, (b) improcedência do lançamento baseado em extratos bancários, (c) diferenciação entre rendimentos e renda, (d) diferenciação entre o regime de caixa e o regime de competência e (e) comprovação da origem dos depósitos: pró-labore e saldo em espécie.

É flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matérias preclusas em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinadas pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior¹ nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória das matérias em destaque suscitadas no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações ser afastadas por se referirem a matéria não impugnada no momento processual devido.

Das Demais Razões de Defesa objeto do Recurso Voluntário

No que tange às demais razões de defesa objeto do apelo recursal do Contribuinte, considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

¹ HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225-226

Da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo recebidos de pessoa jurídica

Quanto a esta infração não se pode acatar o pleito do contribuinte visto que para tal seria imprescindível que a distribuição de lucros estivesse regularmente escriturada, o que não ocorreu no caso como se constata da análise do livro Razão.

Ainda que a empresa possua lucros acumulados e disponibilidades para promover pagamentos, a distribuição de lucros não é a única possibilidade de destinação de tais recursos que poderiam, por exemplo, ser objeto de capitalização dos lucros.

Não se pode perder de vista que em razão de a distribuição de lucros não ser tributada na pessoa física, torna-se crucial a comprovação de sua existência para que se possa aceitá-la como justificativa de recebimento de rendimentos pelo contribuinte, caso contrário se estaria abrindo uma perigosa brecha para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto.

Assim, não há reparos a se fazer na apuração realizada pela autoridade fiscal.

Dos depósitos bancários de origem não comprovada

A Lei nº 9.430, de 1996, que embasou o lançamento, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim dispõe acerca dos depósitos bancários:

(...)

Portanto, a partir de 01/01/1997 (data em que se tornou eficaz a Lei nº 9.430, de 1996), a existência de depósitos de origens não comprovadas, tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de rendimentos, que veio se juntar ao elenco já existente.

Com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao Fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para satisfazer o ônus probandi a seu cargo, não o vinculando a necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº 8.021/90.

O dispositivo estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos, que autoriza o 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.

A presunção transfere ao contribuinte o ônus de demonstrar que não houve a omissão, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. Assim, ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o Fisco fica dispensado de provar o fato alegado, qual seja omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção, provar que o fato presumido não existiu.

Cabe ao Fisco comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, estando dispensado de estabelecer um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito. Ocorrida a situação fática, no caso depósitos bancários de origem não comprovada, evidenciada está a infração.

Neste sentido a Súmula nº 26 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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.

O contribuinte argumenta que os depósitos estão relacionados à distribuição de lucros e ao faturamento da empresa. Não obstante o fez de forma genérica, não demonstrando a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso.

A alegação apresentada esbarra na regra geral da tributação dos depósitos bancários, ou seja, o contribuinte precisa comprovar a origem de cada depósito, isto porque o inciso I, § 3º, do artigo 42, da citada lei, expressamente dispõe, para efeito de determinação da receita omitida, que os créditos devem ser analisados separadamente, ou seja, cada um deve ter sua origem comprovada de forma individual.

Assim, cabe ao Contribuinte demonstrar de forma inequívoca a vinculação entre cada crédito em sua conta e a operação respectiva. Sem essa comprovação, a argumentação genérica de que os rendimentos são decorrentes de distribuição de lucros e faturamento para justificar os depósitos não o socorre.

Para elidir a imposição tributária em discussão é essencial que reste demarcada a conexão entre os rendimentos e os depósitos, pois, do contrário, não se estaria cumprindo a exigência legal de tratamento individualizado na determinação da origem dos créditos.

Adicionalmente às razões de decidir supra transcritas, ora adotadas como fundamentos do presente acórdão, destaque-se que, em relação à infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, o lançamento fiscal tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996, consiste numa presunção de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos.

A citada norma, que embasou o lançamento, assim dispõe acerca da presunção de omissão de rendimentos relativos aos valores depositados em conta cuja origem não seja comprovada:

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.

A partir da entrada em vigor desta lei, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o 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.

Atente-se que há uma distinção entre presumir a ocorrência do fato e presumir a natureza de determinado fato.

A existência do fato jurídico (depósito bancário) foi comprovada pela fiscalização através dos dados bancários do contribuinte. Portanto, não há presunção. 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 provada) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal de renda, caracterizada por depósitos bancários, é do tipo *juris tantum* (relativa), ou seja, cabe ao contribuinte a comprovação da origem dos ingressos ocorridos em contas correntes.

É a própria lei quem define como omissão de rendimentos esta lacuna probatória em face dos créditos em conta. Deste modo, 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 consequente é a presunção da omissão.

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 a 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 ônus do contribuinte.

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 artigo 36 da Lei nº 9.784/99:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

A comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. 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, não cabendo a "comprovação" feita de forma genérica.

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.

Nesse contexto, pode-se afirmar que os depósitos bancários são utilizados como instrumento de determinação dos rendimentos presumidamente omitidos, não se constituindo, em si, objeto de tributação.

O contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Outrossim, com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF (Tema 225), em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC 105/2001. Portanto, não há qualquer irregularidade no uso dessas informações para fins fiscais.

Tema nº 225 do STF Tema:225 - a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

CONSTITUCIONAL. SIGILO BANCÁRIO. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA DE CONTRIBUINTES, PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, DIRETAMENTE AO FISCO, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL (LEI COMPLEMENTAR 105/2001). POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI 10.174/2001 PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DE SUA VIGÊNCIA. RELEVÂNCIA JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Com relação especificamente à alegação do Contribuinte no sentido de que os valores comprovados e/ou não comprovados que transitaram pelas suas contas bancárias tratar-se-iam de distribuição de lucros da pessoa jurídica V. J. Jacomelli Representações S/C Ltda, cumpre destacar que, na sessão de julgamento realizada em 03 de setembro de 2020, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência, nos seguintes termos:

Com base nos fatos e fundamentos contidos na acusação fiscal, a tributação não decorreu da impossibilidade de distribuição de lucros e dividendos, mas da confirmação de que os pagamentos pela prestação de serviços eram realizados diretamente na conta da pessoa física e não da pessoa jurídica.

Contudo, a autoridade lançadora não verificou a eventual e possível ocorrência de *bis in idem*, que, neste caso, decorreria da tributação de rendimentos na pessoa física já oferecidos à tributação pela pessoa jurídica, até o limite legal de distribuição de lucros e dividendos, por ter o recorrente afirmado que os valores foram contabilizados e os tributos devidos recolhidos na pessoa jurídica, nos termos das fls. 381/408. Aqui incluído, também, o depósito bancário de origem não comprovada de R\$ 13.977,70 em 1/2/2006.

Caso houvessem sido escriturados e tributados escorreitamente na pessoa jurídica e esta pudesse distribuir legalmente lucros e dividendos aos sócios, não é a mera não devolução dos valores ou mesmo a não coincidência de datas e valores que desnaturaria a natureza destes depósitos.

Portanto, para espantar toda e qualquer dúvida relacionada a este particular, voto no sentido de o julgamento ser convertido em diligência para que a repartição de origem ateste se os depósitos bancários que resultaram na infração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e o citado depósito bancário de origem não comprovada de R\$ 13.977,70 (de 1/2/2006) já foram oferecidos à tributação pela V. J. Jacomelli Representações S/C Ltda, nas bastantes DCTFs, bem como se esta empresa optante do lucro presumido poderia, nos termos da legislação de regência, distribuir lucros e dividendos, sem incidência de imposto, como afirma na peça recursal.

Em atenção ao quanto solicitado, a Unidade de Origem, após as devidas análises e providências, emitiu a Informação Fiscal de p. 750, por meio da qual concluiu em síntese que:

De todo o exposto, quanto ao segundo questionamento feito, temos que a empresa V. J. Jacomelli Representações S/C Ltda, nos termos da legislação de regência, “não” poderia distribuir lucros e dividendos, sem incidência de imposto, nos termos da peça recursal; seja pela ausência de escrituração nos livros contábeis, seja pela inexistência de lucros e dividendos acumulados no montante dos valores demonstrados no referido recurso.

Registre-se pela sua importância que, intimado a se manifestar acerca do resultado da diligência fiscal, o Contribuinte ficou-se silente.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, não se conhecendo, em relação à infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, das alegações: (a) comprovação da origem do valor de R\$ 13.977,70, (b) improcedência do lançamento baseado em extratos bancários, (c) diferenciação entre rendimentos e renda, (d) diferenciação entre o regime de caixa e o regime de competência e (e) comprovação da origem dos depósitos: pró-labore e saldo em espécie e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior