



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



**Processo nº** 18470.730846/2011-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.970 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de março de 2021  
**Recorrente** CASIANO CACERES OTALORA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

**NULIDADE. LANÇAMENTO.**

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

**MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. DECADÊNCIA SUJEITA AO REGIME DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.**

A multa isolada por ausência ou insuficiência de recolhimento de carnê-leão submete-se a lançamento de ofício, sendo-lhe aplicável o regime decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.

**MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DA SUMULA CARF 147.**

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEI 9.430 DE 1996, ART. 42.**

Nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, presumem-se tributáveis os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados em tais operações.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. A demonstração da origem dos depósitos deve se reportar a cada depósito, de forma individualizada, de modo a identificar a fonte do crédito, o valor, a data e a **natureza da transação**, se tributável ou não.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que negou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 672 e ss) interposto, em 15/05/2013 em face da R. Acórdão proferido pela 18ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 655 e ss) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra crédito tributário constituído, no valor de R\$ 494.018,84, relativo ao ano-calendário de 2006, pelas infrações tributárias de: (i) omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, recebido de pessoas físicas; (ii) dedução indevida de livro caixa; (iii) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada; (iv) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Segundo o Acórdão recorrido:

### *Da nulidade por vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)*

O Impugnante alega que o MPF teria se extinguido pelo transcurso do prazo de sessenta dias, sendo todos os atos praticados a partir dele nulos de pleno direito, o que acarretaria, conseqüentemente, a nulidade de todo o procedimento fiscal.

(...)

Desta feita, ainda que fosse possível cogitar sobre a ocorrência de algum vício formal no MPF, isto não elidiria o agente fiscal do poder dever de agir frente à suscitada infração à legislação tributária sob pena de responsabilidade sobre atos de improbidade administrativa, tal como preceituam os arts. 10 e 11 da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.

Em outras palavras, irregularidades na emissão do MPF, ou até mesmo a sua ausência, podem suscitar responsabilidade administrativa do Auditor Fiscal, nunca, porém, terão força para retirar deste a competência para efetuar o lançamento ou para inutilizar o ato por ele validamente efetivado.

(...)

Portanto, tendo sido o auto de infração devidamente materializado por autoridade competente e cientificado ao sujeito passivo, que teve o prazo legal de trinta dias para se defender, merece ser rechaçada de plano a presente preliminar de nulidade por hipotéticos vícios no MPF.

***Da alegação de decadência***

O Contribuinte suscita a questão da decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do imposto de renda – carnê leão, sob o argumento de que os fatos geradores da multa seriam mensais e se amoldariam à modalidade de lançamento por homologação, encontrando-se decaídos os fatos geradores de janeiro a setembro de 2006.

(...)

Conforme entendimento dado pela Nota MF/SRF/Cosit n.º 577, de 2000, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

(...)

No caso dos autos, não houve antecipação de pagamento, conforme se vislumbra na declaração de ajuste anual de fls. 3 a 8. Ademais, houve aplicação de multa qualificada sobre a omissão de rendimentos oriundos de pessoas físicas, haja vista a caracterização do dolo do Contribuinte. Em razão dessas circunstâncias, deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aplicando-se a regra do artigo 173, I, do CTN, a Fazenda poderia cientificar o Contribuinte do auto de infração relativo ao ano-calendário de 2006 até 31/12/2012.

Com relação à multa isolada por falta de recolhimento de imposto de renda – carnê leão, faz-se mister salientar que se trata de lançamento de ofício, sujeito, portanto, à disciplina do art. 173, I, do CTN. Isso posto, mesmo que considerássemos que o fato gerador da multa isolada fosse mensal, o prazo decadencial só poderia ser iniciado no ano-calendário seguinte (2007), conforme a regra do art. 173, I, do CTN, encerrando-se apenas em 31/12/2011.

Como a ciência do lançamento em tela se deu em 24/11/2011 (fl. 626), não há que se cogitar, em hipótese alguma, da decadência suscitada pelo Impugnante.

***Da matéria não impugnada***

O Impugnante não se insurge contra a dedução indevida de despesas de Livro Caixa, considerando-se essa infração como matéria não impugnada.

***Da omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários com origem não comprovada***

No que alcança ao critério utilizado pelo Fisco no lançamento relativo a depósitos bancários do ano-calendário 2006, vale transcrever, de início, o art. 42, caput e §§ 1º a 4º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que estabelecem os fundamentos gerais para essa autuação:

(...)

É inteiramente vazio de sentido o argumento de que a presunção contida no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, se destinaria apenas a depósitos em espécie efetuados pelo próprio titular da conta bancária, jamais podendo ser aplicada a depósitos efetuados mediante cheques, DOC ou TED, em virtude de estar identificado o emitente.

(...)

Não merece respaldo a tese do Impugnante de que o ônus de comprovar a origem dos recursos depositados seria do Fisco, que deveria investigar a natureza desses valores. Como já visto, esse argumento contradiz o disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996 que atribui taxativamente ao Contribuinte a incumbência da prova da origem dos depósitos efetuados, não fazendo qualquer distinção entre cheques, DOC, TED ou depósitos em espécie. Em todas essas hipóteses, o ônus da prova será sempre do Contribuinte titular da conta onde os valores foram creditados e nunca do terceiro que efetuou o depósito ou, muito menos ainda, do Fisco.

Cheques, DOC ou TED não comprovam por si sós a origem de depósitos efetuados, cabendo ao Contribuinte trazer à tona a prova da procedência e da natureza dos valores creditados em sua conta para que a origem dos depósitos seja elucidada.

No caso em comento, o Interessado não produziu as provas que esclareceriam as origens de todos os depósitos relacionados às fls. 608 a 618, permanecendo de pé a omissão de rendimentos apurada pelo Fisco, com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

Isso posto, permanecem sem origem esclarecida os depósitos efetuados nas contas correntes do Interessado, conforme relação de fls. 608 a 618, e confirma-se a presunção legal que converteu tais depósitos sem origem comprovada em rendimentos omitidos.

#### ***Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas***

O Impugnante defende que os valores recebidos de pessoas físicas que foram lançados como omissão de rendimentos teriam sido depositados nas contas correntes bancárias mantidas pelo próprio Interessado e já teriam sido tributados como depósitos bancários de origem não comprovada, tendo havido dupla tributação.

Entretanto, o Contribuinte, durante a ação fiscal, quando intimado a comprovar a origem dos depósitos efetuados em suas conta correntes, não logrou demonstrar que algum dos depósitos relacionados às fls. 608 a 618 correspondia a rendimento recebido de pessoa física. Tampouco no momento de sua impugnação, o Interessado trouxe aos autos provas de que algum rendimento apontado às fls. 604 e 607 corresponderia a algum dos depósitos bancários relacionados às fls. 608 a 618. Inexiste, portanto, a dupla tributação reclamada pelo Autuado.

Da análise dos autos, conclui-se que a diferença entre os valores recebidos de pessoas físicas pelo Interessado e os montantes informados na declaração de ajuste anual do exercício 2007 foi corretamente considerada pelo Fisco como omissão de rendimentos tributáveis, não havendo reparo a ser feito quanto a essa infração.

#### ***Das multas de ofício, isolada e qualificada***

O Impugnante defende que não poderiam prosperar as multas lançadas em virtude de o auto de infração ser insubsistente. Todavia, ao contrário do defendido na impugnação, as infrações capituladas às fls. 583 a 595 foram mantidas e não há reparo a se fazer quanto à aplicação das multas de ofício, isolada e qualificada na presente hipótese.

As referidas multas encontram-se lastreadas na legislação de regência e os fatos que justificaram sua aplicação foram devidamente descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 596 a 625.

Isso posto, não merece guarida a pretensão do Contribuinte, cabendo confirmar-se a aplicação das multas de ofício, isolada e qualificada.

A DRJ no Rio de Janeiro decidiu, conforme ementas abaixo reproduzidas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Ano calendário: 2006

**ALEGAÇÃO DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).**

O MPF constitui se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

A competência para constituir o crédito tributário é ato vinculado e conferido por lei ao AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física, em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual e não tendo havido a antecipação do pagamento do Imposto pelo

contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se não impugnada a glosa de despesas de livro caixa quando o Contribuinte nada trazer para rechaçar essa infração.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.**

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, 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.

**DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.**

Os depósitos de origem não comprovada existentes em conta conjunta, por expressa previsão legal, devem ser rateados entre o número de titulares.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

Configuram rendimentos omitidos os valores de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas que não foram informados na declaração de ajuste anual.

**MULTAS DE OFÍCIO, ISOLADA E QUALIFICADA.**

A aplicação das multas de ofício, isolada e qualificada encontra respaldo na legislação de regência e foi corretamente fundamentada pela Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal.

**MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS.**

As provas devem ser apresentadas pelo Contribuinte no decorrer da ação fiscal ou juntamente com a impugnação ao lançamento, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 16/04/2013 (fls. 668), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 15/05/2013 (fls. 672 e ss), alegando, em breve síntese, a nulidade do Auto de Infração, por inexistência de justa causa, calcado na existência de vícios no MPF; decadência da multa isolada imposta; e erro na identificação do sujeito passivo. Sobre a omissão de rendimentos por depósitos bancários, reafirma comprovação das origens, em razão da apresentação dos cheques, de transferências eletrônicas (TED) e das ordens de crédito (DOC).

Esse, em síntese, o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

### **Da Decadência**

O Recorrente alega que a multa isolada tem fato gerador mensal, e pede a declaração da decadência.

Equivoca-se o Recorrente.

A lei determina que a base de cálculo do IRPF deverá considerar os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, com periodicidade anual, conforme art. 7º da Lei 9.250/95, de forma a se alcançar a riqueza nova auferida entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

Assim, os rendimentos percebidos e os recolhimentos oferecidos ao fisco, mês a mês, configuram antecipações, ajustáveis no exercício seguinte, no momento da entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), perfazendo-se o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Nesse sentido, as antecipações mensais não tem o condão de alterar o critério temporal da regra matriz de incidência do IRPF, que segue sendo anual.

Havendo recebimento de rendimento de pessoas físicas, cumpre ao contribuinte promover antecipações, sob pena de incorrer na infração relativa à omissão de rendimentos e ter aplicada multa isolada, por falta de recolhimento do tributo pelo carnê-leão, como no presente caso.

Claro que a multa isolada não pode ser confundida com o tributo omitido, e segue o regramento decadencial geral previsto no CTN, sendo-lhe vedada aplicação da regra de exceção inserida no §4º, do art. 150, do CTN. Isso porque a multa isolada é apurada, necessariamente, mediante procedimento de ofício, em nada se confundindo com tributo sujeito a lançamento por homologação.

Dessa forma, para a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, por ser penalidade, correspondendo a crédito constituído a partir de lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, o Acórdão n.º 9202-003.973, julgado em 10/05/2016 pela CSRF.

Verificado que o contribuinte foi cientificado dos termos do lançamento em 24/11/2011 (fls. 626), não há que se falar em decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário para o ano-calendário de 2006.

Resta, afastada, a preliminar de decadência por esses motivos.

### **Das Nulidades**

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

#### **Código Tributário Nacional**

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

#### **Decreto 70.235/72**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente** e os **despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa**.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

Feita a abordagem preliminar, vejamos as alegações.

### **Dos princípios constitucionais.**

Cumpra observar, objetivamente, que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais. Desde que

haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador. Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

O Auto de Infração descreveu, de maneira inequívoca, os fatos geradores da autuação.

Analisando-se o dispositivo inserto no art. 142, do CTN, conclui-se que o lançamento, ora guerreado, preencheu todos os requisitos essenciais elencados na lei.

Cumprir observar, outrossim, que a atividade do Agente Administrativo encontra-se vinculada à lei, não podendo ele furtar-se à sua aplicação por força da consideração de fatores ou princípios que extrapolem o direito positivo materializado.

Assim sendo, o ato administrativo tributário não pode ser maculado pela alegação de violação de princípios constitucionais, já que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu tributo resultante da apuração de infrações bem descritas.

Mesmo que assim não fosse, cumpre mencionar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indicam, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativa às infrações, era afeta ao Recorrente, motivo pelo qual intimou o sujeito passivo para que apresentasse justificativas quanto à origem dos valores percebidos.

O Recorrente demonstrou ter identificado e compreendido as infrações apontadas no lançamento, na medida em que indicou nos momentos de defesa os pontos específicos da matéria em discussão.

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração veio estribado de todas as razões que ensejaram a sua lavratura, permitindo, ao Recorrente, o conhecimento nítido da acusação que lhe foi imputada, com detalhamento do desenvolvimento da fiscalização em exame, apontando a infração com todos os seus contornos (todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária), relacionando o rendimento e atividades passíveis de esclarecimentos por parte do sujeito passivo.

**Não** houve erro na sujeição passiva, como apontou o Recorrente.

O Recorrente alega que o vício decorreu do fato da inobservância do §6º, do art. 42, da Lei 9.430/96, na medida em que suas contas correntes eram conjuntas com a sua esposa.

Não obstante, como bem observou o R. Acórdão recorrido (fls. 665):

No que tange à alegação de que não teria sido obedecido o §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, haja vista que não teriam sido constituídos autos de infração específicos para cada um dos correntistas da conta bancária mantida em conjunto pelo Interessado com sua esposa, é curial enfatizar que a Fiscalização procedeu, sim, de acordo com a regra do mencionado §6º da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece in verbis:

“§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)”

Às fls. 614, 615 e 617, observa-se que a Fiscalização considerou apenas 50% de cada depósito sem origem comprovada efetuado nas contas mantidas no Itaú (conta corrente n.º 230143, agência 3831) e Citibank (conta corrente n.º 37008536, agência 37) em conjunto pelo Interessado e sua esposa.

O Fisco cumpriu o mandamento do transcrito §6º, dividindo cada depósito pelo número de titulares das duas contas bancárias em referência, caindo por terra os questionamentos levantados pelo Impugnante.

Esse trecho extraído do R. Acórdão encontra-se em total harmonia com a instrução dos autos e com o Relato Fiscal (fls. 605 e ss). As demais contas correntes que ensejaram o lançamento por depósitos bancários de origem não comprovada apresentavam contas individuais (como se observa de fls. 177; 254 e ss; 364 e ss; e 382 e ss).

No mais, observa-se que a autoridade fiscal solicitou os esclarecimentos, bem como a documentação hábil e probante da natureza jurídica dos depósitos bancários, e demais elementos relativos às omissões, por meio de intimações regularmente emitidas.

Caberia ao Impugnante contestar o lançamento com provas concretas que pudessem contradizer os documentos que embasaram a autuação, e não, simplesmente, argumentar que a autuação é viciada ou irregular.

Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

Frise-se que ao Impugnante foi dada ampla oportunidade de produção de provas e de defesa no transcorrer da fiscalização. Todavia, não apresentou elementos probatórios capazes de ilidir a ação fiscal.

É preciso

#### **Do MPF / TDPF**

O Recorrente alega a nulidade do lançamento, sob o argumento que não foram obedecidas, no procedimento fiscal, as formalidades da norma relativamente ao termo de distribuição do procedimento fiscal.

Analisando as questões preliminares ao mérito, o R. Acórdão recorrido de n.º 12-50.637 (fls. 655 e ss), corretamente assinalou que:

Em outras palavras, irregularidades na emissão do MPF, ou até mesmo a sua ausência, podem suscitar responsabilidade administrativa do Auditor Fiscal, nunca, porém, terão força para retirar deste a competência para efetuar o lançamento ou para inutilizar o ato por ele validamente efetivado.

O MPF/TDPF constitui instrumento interno que tem por escopo o planejamento e o controle dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela, hoje, Receita Federal do Brasil, visando permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal.

Sendo assim, eventual descumprimento das normas de controle dos procedimentos de fiscalização não tem o condão de retirar qualquer atributo do ato administrativo de expedição dos autos de infração.

O procedimento fiscal foi assinado por autoridade competente, não ensejando vícios passíveis de anulação.

O Recorrente teve resguardado o direito à sua defesa, conforme se observada da análise da peça de defesa. Não houve prejuízo ou situação que ensejasse vício passível de anulação.

Ademais, sigo a jurisprudência do CARF, que tem decidido que eventual irregularidade na emissão do MPF/TDPF ou o descumprimento do prazo previsto no MPF para realização da ação fiscal não induz em nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal.

O MPF, como indicado, constitui mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público (acórdão CARF n.º 104-23228 (sessão de 29/05/2008)).

Rejeito, sob esses fundamentos, as preliminares de nulidade por vício no MPF.

#### **Das nulidades alegadas**

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesas ao lançamento, assim como o fez, bem como pela ciência de todos os demais atos processuais.

A autuação encontra-se plenamente motivada em todos os seus aspectos.

Assim, válida é a ação fiscal.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto n.º 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

#### **Da omissão de rendimentos por depósitos bancários**

Quanto à tributação de depósitos bancários, há, inicialmente, que se tecer um breve histórico da legislação vigente.

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

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

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

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

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

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

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

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

O texto legal, portanto, permitiu o arbitramento dos rendimentos omitidos utilizando-se depósitos bancários injustificados desde que demonstrados os sinais exteriores de

riqueza, caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte e de que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que na vigência da Lei n.º 8.021/90 o fator que permitia presumir a renda omitida eram os sinais exteriores de riqueza, que deviam ser comprovados pela fiscalização, e não os depósitos bancários injustificados, mero instrumento de arbitramento.

Porém, a partir de 01/01/1997, a tributação com base em depósitos bancários passou a ter um disciplinamento diferente daquele previsto na Lei n.º 8.021/90, tendo entrado em vigor a Lei n.º 9.430/1996, cujo art. 42, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei n.º 9.481/1997 e art. 58 da Lei 10.637/2002, deu suporte a presente autuação, e que assim dispõe:

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

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

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

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, 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.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

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

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

Lei nº 9.430/96, não há mais a necessidade de se comprovar acréscimo patrimonial, sinais exteriores de riqueza, e/ou demonstrar o nexó causal entre depósito e consumo de renda, como alegado pelo contribuinte.

Assim, o legislador substituiu uma presunção por outra, as duas relativas ao lançamento do rendimento omitido com base nos depósitos bancários, porém diversas nas condições para sua aplicação: a da Lei nº 8.021, de 1990, condicionava a falta de comprovação da origem dos recursos à demonstração dos sinais exteriores de riqueza e que fosse este o critério mais benéfico ao contribuinte; já a presunção da Lei nº 9.430, de 1996, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do fiscalizado, em instituições financeiras.

A presunção em favor do Fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem de seus créditos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa passível de prova em contrário.

No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806, José Luiz Bulhões Pedreira defende com muita clareza essa posição:

“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.”

Observe-se que a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte representa, inicialmente, um indício de que tais depósitos se realizaram a partir de rendimentos deste mesmo contribuinte, merecendo investigação mais apurada. E nesse ponto, ele deve ser ouvido, para indicar a origem desses depósitos. Mas não se trata de simplesmente prestar a informação, pois a lei é bastante clara ao exigir que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E esta não-comprovação, tem o poder de transformar os depósitos, que eram meros indícios, em meios de prova em favor do Fisco.

Dessa forma, **cabe ao contribuinte** que pretender refutar a presunção da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, **provar**, por meio de **documentação hábil e idônea, que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte.**

**Por comprovação de origem, entende-se a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a determinar a natureza da transação, se tributável ou não.** Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidência de datas e valores, não cabendo a “comprovação” feita de forma genérica fundada em meras alegações e apresentação de documentos sem a correlação dos valores com os depósitos, como pretende o contribuinte.

Assim, é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos do real beneficiário dos depósitos bancários e intimá-lo, como o titular das contas bancárias, a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Todavia, a comprovação da origem

dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte, dada a inversão do ônus da prova estabelecida pelo legislador.

Desse modo, não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual efetuando o lançamento do imposto correspondente. 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.

Sobre a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF aprovou a Súmula n.º 26, DOU de 22/12/2009, com o seguinte enunciado:

**Súmula CARF n.º 26.**

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

Feitas essas considerações, passa-se agora ao exame das alegações de defesa.

O Recorrente alega ter comprovado a origem dos depósitos. Não obstante, não acostou elementos que comprovem sua natureza, ou, dito de outra forma, não comprovou **a que título recebeu os valores, para que fosse possível verificar se as transações eram ou não tributáveis.**

Com bem ressaltou o R. Acórdão recorrido:

Não merece respaldo a tese do Impugnante de que o ônus de comprovar a origem dos recursos depositados seria do Fisco, que deveria investigar a natureza desses valores. Como já visto, esse argumento contradiz o disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996 que atribui taxativamente ao Contribuinte a incumbência da prova da origem dos depósitos efetuados, não fazendo qualquer distinção entre cheques, DOC, TED ou depósitos em espécie. Em todas essas hipóteses, o ônus da prova será sempre do Contribuinte titular da conta onde os valores foram creditados e nunca do terceiro que efetuou o depósito ou, muito menos ainda, do Fisco.

Cheques, DOC ou TED não comprovam por si sós a origem de depósitos efetuados, cabendo ao Contribuinte trazer à tona a prova da procedência e da natureza dos valores creditados em sua conta para que a origem dos depósitos seja elucidada.

No caso em comento, o Interessado não produziu as provas que esclareceriam as origens de todos os depósitos relacionados às fls. 608 a 618, permanecendo de pé a omissão de rendimentos apurada pelo Fisco, com fulcro no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Resta, portanto, manter o lançamento e afastar as alegações da defesa.

**MULTA ISOLADA**

Apesar de não abordado no recurso, o fato do CARF haver sumulado o assunto impõe a aplicação do entendimento vinculante:

**Súmula CARF n.º 147**

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Com isso, resta cancelada a multa isolada imposta na atuação.

**CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso, afastar as alegações de decadência e nulidade e, no mérito, DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a multa isolada, com aplicação da súmula CARF nº 147.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly