



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000638/2010-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.243 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2020
Recorrente ERALDO FELIX DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS INFORMADOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O montante de rendimentos tributados na declaração de ajuste anual somente deve ser excluído dos valores creditados em conta de depósito e lançados a título de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada nos casos em que é plausível admitir que tais valores transitaram pela referida conta bancária, estando, assim, contidos nos depósitos objeto do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de quebra de sigilo bancário e da alegação referente à exclusão da multa de ofício, uma vez que tais alegações não foram prequestionadas em sede de impugnação, e, na parte conhecida do recurso, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, excluindo-se do lançamento a quantia de R\$ 64.800,00, referente aos valores oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Virgílio Cansino Gil. Ausentes os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, substituído pelo conselheiro Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), e Renata Toratti Cassini, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

Relatório

Por bem transcrever a situação fática discutida nos autos, integro ao presente trechos do relatório redigido no Acórdão n. 16-59.790, pela 17ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, às fls. 342/354:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 269/272, acompanhado dos demonstrativos de fls. 265/268 e do Termo de Verificação Fiscal – IRPF de fls. 261/264, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas do ano-calendário de 2005, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 359.194,10, composto de:

Imposto	R\$ 164.866,30
Juros de mora (calculados até 26/02/2010)	R\$ 70.678,12
Multa Proporcional	R\$ 123.649,68

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 271/272, a exigência decorreu de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação integrante do auto de infração, com aplicação da multa de ofício de 75%.

Do Termo de Verificação Fiscal - IRPF, às fls. 261/264, consta em síntese o seguinte:

O contribuinte entregou a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no modelo simplificado, ano base 2005, com rendimentos tributáveis de R\$ 64.800,00, sendo que sua movimentação financeiras foi de R\$ 2.068.043,59.

Diante de tal fato, intimou-se o contribuinte a apresentar seus extratos bancários e os comprovantes de movimentação financeira. Os extratos enviados foram devidamente examinados, assim como os comprovantes das entradas financeiras. O contribuinte trabalha em um escritório de advocacia, tendo vários depósitos referentes a causas ganhas feitos em sua conta corrente. Dessa forma, foram justificadas várias entradas, conforme planilha explicativa anexa a este termo, que passa a fazer parte integrante deste, nomeada “AUTO - VALORES ANALISADOS”.

Do exame da planilha “AUTO - VALORES ANALISADOS”, levando-se em consideração as justificativas do contribuinte, resultou a planilha analítica às fls. 261/263.

Os depósitos em conta corrente discriminados nessa planilha, cuja titularidade verificou-se ser do fiscalizado, serviram de base às infrações consideradas pelo fisco como omissão de receita, de acordo com art. 42 § 1º incisos I e II, § 2º incisos I e II, § 3º da Lei 9430 de 1996; art. 1º da Lei 11.119/05; art. 849 do RIR/99.

Cientificado do lançamento por via postal em 19/03/2010 (AR à fl. 274), o contribuinte apresentou, em 16/04/2010, a impugnação de fls. 277/288, acompanhada dos documentos às fls. 289/336, aduzindo as razões sintetizadas a seguir:

DOS FATOS

O autor informou, conforme documentação apresentada, que os valores considerados no Auto de Infração são provenientes, quase em totalidade, da conta de titularidade de José Francisco da Silva, do qual é procurador. Referidos valores sempre foram considerados como rendimentos do mesmo e foi recolhido o imposto de renda em seu nome. Os valores transferidos para a conta do fiscalizado eram utilizados em despesas do escritório e pessoais de quem este representava.

O simples fato de haver movimentação bancária incompatível com os valores declarados não significa necessariamente que houve incremento patrimonial. Não há correlação natural entre depósitos e rendimentos omitidos: o fato desconhecido pode ser de outra natureza. Ademais, a movimentação bancária não corporifica fato gerador do imposto de renda. Para usar linguagem econômica, depósito bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo não tipifica renda. Juridicamente, só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial; são uníssonas, neste sentido, as jurisprudências administrativas e judiciais. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Consoante a Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, é ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexo causal, vale dizer, constatou-se não haver liame absoluto entre o depósito bancário e o rendimento omitido. Significa que essa presunção não está estribada na experiência, não está esteada, para usar as palavras de Becker, no “acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas”.

Para Aires Fernandino e Cleber Giardino, a caracterização do sinal de riqueza, para fins de descoberta do sinal exterior de riqueza, depende de vários requisitos, que os depósitos bancários, por si sós, não satisfazem, a saber: perfeita identificação do sinal; fixação da renda tributável relacionada com o sinal; demonstração da natureza tributável do rendimento; demonstração de que tal renda já não foi tributada. O Ministro Carlos Mário da Silva Velloso assim também entende (cita doutrina).

Por outro lado, ao contrário do apurado pela auditora, o contribuinte provou a origem dos recursos. Não há que se falar em omissão de rendimentos, haja vista que não há, no aludido auto de infração, elementos caracterizadores de incremento patrimonial de modo a fazer incidir imposto de renda, sendo certo também que o contribuinte, legalmente, não está obrigado a fazer prova negativa

dos seus atos, ou seja, a obrigação é do fisco em provar que houve aferimento de renda e não meramente presumir que houve renda. A prova deve ser robusta neste sentido.

O caso em tela submete-se à hipótese prevista no artigo 9º, inciso VII do DL 2471/1988.

Está demonstrado que o fisco tributou o contribuinte/requerente com base exclusivamente na sua movimentação bancária, sem analisar a natureza dos depósitos, pelo que a presente impugnação deve ser deferida, isentando o impugnante do pagamento de qualquer valor a título de imposto e/ou multa e juros de mora.

DO PARCELAMENTO DO DÉBITO

De acordo com a portaria conjunta nº 6, o contribuinte somente poderia requerer o parcelamento do débito até 30 de novembro de 2009, com base na lei 11.941/2009. Ocorre que referida portaria viola literalmente a lei, haja vista que esta não estabelece qualquer restrição ao parcelamento do débito. Como estabelecer prazo para adesão se o contribuinte não sabe se algum imposto é devido? Caso seja indeferido o presente recurso, requer desde já o parcelamento do débito nos termos da lei 11.941/2009.

DOS VALORES LANÇADOS COMO NÃO JUSTIFICADOS

O auto de infração contém irregularidades, vejamos:

R\$ 35.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 17/01/2005;

R\$ 15.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 22/03/2005;

R\$ 12.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 11/04/2005;

R\$ 16.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 03/05/2005;

R\$ 5.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 01/07/2005;

R\$ 30.000,00 - depósitos em 23/05, 21/06, 20/07, 23/08, 21/09, referentes ao processo judicial, cliente Lídia Otremba, conforme documentos anexos, sendo que este órgão, a despeito dos documentos juntados, considerou a integralidade dos depósitos e não apenas o valor referente aos honorários advocatícios;

R\$ 23.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 04/10/2005;

R\$ 64.800,00 - referente ao valor lançado na declaração de imposto de renda do fiscalizado, valor este pago pela MRV, sendo que já foi pago o imposto sobre esta quantia, conforme declaração;

R\$ 27.500,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 26/10/2005;

R\$ 22.500,00 - depósitos em 17/10, 16/11 e 16/12 referentes ao pagamento de acordo trabalhista de Ernesto Araújo Portela, sendo que, deste valor, somente 30% referem-se a honorários advocatícios;

R\$ 200.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado, mediante cheque, em 25/11/2005;

R\$ 31.000,00 - transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado em 16/12/2005.

Assim, tem-se que R\$ 481.800,00 restaram comprovados, a despeito da conclusão do auto de infração.

Portanto, não há que se falar em tributação e respectiva incidência de multa e juros de mora, haja vista que não há, no respectivo auto de infração, elementos suficientes para comprovação de incremento patrimonial.

CONCLUSÃO

Ante tudo o que foi exposto, requer:

A nulidade do auto de infração, posto que o fisco não comprovou que o contribuinte auferiu renda que permitisse a tributação do imposto de renda e houve violação à Lei 11.941/2009, ao decreto-lei 2471/88 e à Lei 11.941/2009.

Em caso de indeferimento da presente impugnação, requer o reconhecimento dos valores acima transcritos, no importe de R\$ 481.800,00, como comprovada a sua origem, bem como o respectivo parcelamento nos moldes da lei 11.941/2009.

Acórdão de Impugnação

A autoridade julgadora afastou a preliminar de nulidade calcada nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Narra, na sequência, parte do histórico da tributação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, desde a Lei nº 8.021/90 à Lei nº 9.430/96, tendo esta estabelecido uma presunção legal de omissão quando o sujeito passivo não lograr comprovar a origem dos créditos efetuados na conta de sua titularidade, despicienda a juntada de provas adicionais por parte do Fisco.

Invoca também os arts. 333 e 334 do hoje revogado Código de Processo Civil.

Esclarece que o que se tributa não são os depósitos bancários, mas a omissão de rendimentos por estes representada.

Afasta a aplicabilidade do art. 9º, inc. VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88, que cancelou apenas os créditos tributários constituídos com base, única e exclusivamente, em depósitos bancários, na data de sua publicação, não aqueles que vieram a ser constituídos após a sua publicação.

Também o fez em relação à Súmula TFR nº 182, de 1/10/1985, não recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Passou a analisar os depósitos bancários individualizadamente:

- a) Os depósitos bancários provenientes de José Francisco da Silva para despesas de administração do escritório e de pessoal não demonstraram, de forma

inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não.

- b) O depósito bancário de R\$ 64.800,00, alegadamente lançado na Declaração de Ajuste Anual, restou não comprovado por não haver sido apresentada documentação hábil e idônea que comprovasse a correspondência deste valor ao declarado.
- c) Os depósitos bancários totalizando R\$ 30.000,00, referentes ao processo judicial de Lícia Otremba, também permaneceram sem comprovação, pois não houve apresentação aos autos do acordo judicial homologado na Justiça, nem do alvará judicial.
- d) Os depósitos bancários totalizando R\$ 22.500,00, referentes ao acordo trabalhista de Ernesto Araújo Portela, também não foram comprovados pelas mesmas razões deduzidas acima: não apresentação do acordo judicial homologado na Justiça, nem do alvará judicial.

Ao fim, entendeu que a documentação apresentada era insuficiente para comprovar o alegado e julgou improcedente a impugnação.

Ciência postal em 29/8/2014, fls. 358.

Recurso Voluntário

Recurso voluntário formalizado em 15/9/2014, fls. 361/384, cujas razões reiteram basicamente o conteúdo da impugnação.

O recorrente entabula a defesa reconhecendo a possibilidade de arbitramento dos rendimentos omitidos com base em depósitos bancários, desde que haja comprovação de sinais exteriores de riqueza.

Ressalta que a incompatibilidade entre a movimentação financeira e os rendimentos informados na declaração de ajuste anual não significa necessariamente o incremento patrimonial, nem corporifica fato gerador do imposto sobre a renda.

Invoca decisões administrativas, a Súmula do extinto TFR nº 182 e doutrina para concluir que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais.

Acredita não ter havido elementos caracterizados do incremento patrimonial, nem que esteja obrigado a produzir prova negativa de seus atos, pois é do Fisco a obrigação de provar o aferimento da renda e não meramente presumi-lo, tratando-se de hipótese prevista no art. 9º, inc. VII do Decreto-Lei nº 2.471/88.

Critica a desconsideração da documentação juntada na impugnação, pois o juízo preocupou-se, única e exclusivamente, com a forma, não com o conteúdo, desconsiderando ainda que os valores movimentados em conta bancária não ingressaram definitivamente no patrimônio do requerente.

Acrescenta estar protegido pelo sigilo profissional e desobrigado a fornecer o CPF de seu constituinte, sob pena de cometer infração disciplinar, passível de expulsão dos quadros da OAB.

Também em relação ao Sr. José Francisco da Silva, critica a auditoria por não haver intimado o depositante a comprovar a que títulos correspondiam os depósitos realizados.

Inova a matéria arguida na primeira instância com a menção à quebra do sigilo bancário, requerendo que seja declarado nulo por não haver autorização judicial.

Inova ainda, com fulcro nas Súmulas CARF nº 25 e 26, para excluir a multa de ofício aplicada, pois inexistente a causa de sua incidência.

Reitera o requerimento de parcelamento nos termos da Lei nº 11.941/2009, a título eventual.

Reitera, por fim, a justificativa dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Ao término, requer:

- a) Nulidade do auto de infração por não comprovação do aferimento de renda;
- b) Nulidade do auto de infração por não incluir a possibilidade de redução de juros de mora, como aventada na Lei nº 11.941/2009;
- c) Nulidade do auto de infração por violação ao Decreto-Lei nº 2.471/88;
- d) Nulidade do auto de infração, pois a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6 criou prazo final de adesão ao parcelamento, em violação à Lei nº 11.941/2009;
- e) Nulidade do procedimento administrativo, por quebra do sigilo bancário do contribuinte sem a devida autorização judicial;
- f) Comprovação da origem dos depósitos bancários transacionados na conta bancária do recorrente; e
- g) Em caso de manutenção do auto de infração, redução do percentual das multas aplicadas.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e cumpre os pressupostos de admissibilidade, mas deve ser reconhecido apenas parcialmente.

Matérias não Prequestionadas

A nulidade do procedimento administrativo por quebra de sigilo bancário e a exclusão da multa de ofício, por afronta às Súmulas CARF nº 25 e 26, não devem ser conhecidas, pois não deduzidas na impugnação apresentada à primeira instância de julgamento.

A análise de teses defensivas apresentadas em sede de recurso voluntário e não deduzidas quando da impugnação evidencia a inovação recursal.

O inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 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, tratando-se de matéria preclusa aquela não expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235/72).

Como sabido, com o manejo do recurso voluntário, a parte impugna a decisão da Delegacia de Julgamento e provoca o reexame da causa por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, almejando sua reforma total ou parcial.

Ademais, a finalidade do recurso – seja em âmbito administrativo ou judicial – é devolver, ao órgão de segunda instância, o conhecimento das questões suscitadas e discutidas no juízo de primeiro grau. Por isto, é inadmissível, em grau de recurso, modificar a decisão de primeiro grau baseada em fundamentos que não foram objeto da defesa, sob pena de violação do duplo grau de jurisdição.

Logo, não conheço do recurso voluntário no pertinente à quebra do sigilo bancário e exclusão da multa de ofício, por ausência de prequestionamento, pois a adição recursal, não antes levantada no curso do contencioso, está preclusa e qualquer manifestação a seu respeito violaria o duplo grau de jurisdição, pois não apreciou a matéria a autoridade julgadora de primeira instância.

Mérito

O recorrente, em sua peça recursal, limita-se a reiterar os termos da impugnação apresentada.

Dessa forma, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹, aprovado pela Portaria MF nº

¹ § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

343/2015 – Ricarf, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância **parcialmente** em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, **salvo nos pontos em relação aos quais divirjo:**

O impugnante alega nulidade do auto de infração, afirmando que o Fisco não comprovou que o contribuinte auferiu renda que permitisse a tributação do imposto de renda e que houve violação à Lei 11.941/2009 e ao Decreto-Lei 2471/88.

As alegações de descumprimento de mandamentos expressos da legislação tributária serão analisadas na sequência deste voto, juntamente com o mérito.

Tendo sido suscitada nulidade, faz-se necessário discorrer sobre a nulidade no processo administrativo, que é tratada pelos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, que dispõem:

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 consequência.

§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.

Segundo o Decreto nº 70.235/72 só é nulo, portanto, o auto de infração que for lavrado por autoridade incompetente ou se o for em desacordo com o seu artigo 10, que estabelece os requisitos que deve conter obrigatoriamente o auto de infração, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

Verifica-se, pelo exame do processo, que foram observados quando da lavratura do auto de infração todos os requisitos previstos no dispositivo acima transcrito e, ainda, que não ocorreram os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto 70.235/72, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente – Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pela mesma, no decorrer do procedimento fiscal.

O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido-lhe o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte teve ciência do auto de infração, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação apresentada e ora analisada.

Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar a alegação de nulidade do auto de infração.

Destarte, afasta-se a preliminar de nulidade.

Versam os autos sobre omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Cumprido destacar que a lei que primeiramente autorizou a utilização de depósitos bancários injustificados para arbitramento de omissão de rendimentos foi a Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, que assim dispõe em seu art. 6º 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 (grifei).

§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, e desde que este fosse o critério de arbitramento mais benéfico ao contribuinte. Percebe-se claramente que na vigência da Lei nº 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 nº 8.021/90, tendo entrado em vigor a Lei nº 9.430/1996, cujo art. 42, com a alteração introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.481/1997, deu suporte à 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 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.

(...)

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 da 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, o depósito, quando não comprovada sua origem, é, por expressa disposição legal, omissão de receita ou rendimentos. Não existe mais a necessidade de se comprovar acréscimo patrimonial, sinais exteriores de riqueza ou consumo dos recursos, existindo a respeito deste último, inclusive, recente Súmula do CARF, de 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.”

Não há que se falar que o movimento feito através de depósitos e saques, em um estabelecimento bancário, não caracteriza a aquisição de disponibilidade de renda, pois não cabe ao julgador administrativo discutir se a presunção estabelecida em lei é adequada ou não. A autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

Via de regra, para alegar a ocorrência de fato gerador, a autoridade deve estar munida de provas. Mas, nas situações em que a lei **presume** a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Diz o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

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.

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

“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.”

A presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 é presunção relativa, presunção *juris tantum*, que admite a prova em contrário, cabendo, pois, ao contribuinte a sua produção.

Pelo procedimento prescrito pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, ao Fisco cumpre intimar regularmente o contribuinte a comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas mantidas em instituições financeiras; ao contribuinte, em virtude da inversão do ônus da prova, cabe comprovar a origem daqueles recursos. Tendo sido concedida ao interessado a oportunidade de comprovar a origem dos recursos depositados, como determina o referido dispositivo legal, não há que exigir do Fisco outros procedimentos de investigação, posto que ao sujeito passivo incumbe o ônus da prova. Trata-se de presunção estabelecida por lei.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários, como tais considerados, mas a omissão de rendimentos por eles representada. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da

existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma em prova da omissão de rendimentos quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, nega-se a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

Assim sendo, 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.

O impugnante alega que o caso em tela submete-se à hipótese prevista no artigo 9º, inciso VII do DL 2471/1988. Entretanto, o artigo 9º, inciso VII, do Decreto nº 2.471/88 apenas cancelou os créditos tributários constituídos com base, única e exclusivamente, em depósitos bancários, na data de sua publicação. Este diploma legal não poderia, e nem cancelou, os créditos tributários que vieram a ser constituídos após sua publicação, tendo sido tacitamente revogado pelo §5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90 à medida em que a lei posterior revoga a anterior quando seja com ela incompatível (art. 2º, §1º do Decreto-lei nº 4.657/42).

Quanto à Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos – TFR, datada de 01/10/1985, cabe esclarecer que as Súmulas foram editadas antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, que não mais contemplou tal órgão na estrutura do Poder Judiciário, restando, portanto, por extinto. Saliente-se, ainda, que a Constituição Federal de 1988, resultado das deliberações do Poder Originário, ao criar uma nova ordem jurídica, culminou na revogação da anteriormente existente, quando com ela divergente, recepcionando apenas as normas jurídicas compatíveis com esse novo ordenamento. Desta feita, não se ratificando o entendimento esposado nestas Súmulas pelos órgãos que compõem a nova estrutura, fica prejudicada qualquer alusão ao seu conteúdo.

Passemos, então, à análise das justificativas apresentadas pelo impugnante para a origem dos depósitos bancários.

1) O requerente alega que, no ano-calendário de que se trata, trabalhava em escritório de advocacia, sendo procurador de José Francisco da Silva, o qual teria lhe transferido diversos valores para despesas de administração do escritório e pessoais, os quais discrimina em sua impugnação, como segue:

R\$ 35.000,00 em 17/01/2005

R\$ 15.000,00 em 22/03/2005

R\$ 12.000,00 em 11/04/2005

R\$ 16.000,00 em 03/05/2005

R\$ 5.000,00 em 01/07/2005

R\$ 23.000,00 em 04/10/2005

R\$ 27.500,00 em 26/10/2005

R\$ 31.000,00 em 16/12/2005

R\$ 200.000,00 em 25/11/2005

A título de comprovação, o contribuinte apresenta cópia de procuração e de comprovantes de depósito bancário.

De acordo com o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, “Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente”. Assim, a comprovação da origem dos depósitos deve ser efetuada por meio de documentação hábil e idônea que possa identificar, em cada operação, 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 poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não.

Deste modo, não basta a alegação genérica do contribuinte de que determinados depósitos bancários, considerados como de origem não comprovada, referem-se a valores recebidos de terceiro de quem é procurador, a fim de cobrir despesas deste e de seu escritório, fazendo-se necessário comprovar a alegação a cada operação bancária, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

Justificativa improcedente.

...

3) O impugnante alega que depósitos em 23/05, 21/06, 20/07, 23/08 e 21/09, no somatório de R\$ 30.000,00, são referentes ao processo judicial de sua cliente Lídia Otremba, o que não foi considerado pela Fiscalização.

A respeito, foram acostados aos autos os seguintes documentos:

- declaração manuscrita de que os valores depositados nas datas de 23/05/2005 (R\$ 5.000,00), 21/06/2005 (R\$ 5.000,00), 20/07/2005 (R\$ 5.000,00), 23/08/2005 (R\$ 5.000,00) e 21/09/2005 (R\$ 10.000,00) referem-se a acordo judicial no processo nº 2599/1999 da 37ª Vara de São Paulo, às fls. 134 e 315;

- cópia da seguinte publicação, sem identificação de origem e de data: “São Paulo 37ª Vara do Trabalho 2599/1999 LÍDIA OTREMBA X LINAS PRESENTES E ASS COML Intimação: Tomar ciência da homologação de acordo de fls. 336”, às fls. 135 e 316.

- cópia de Contrato de Prestação de Serviços de patrocínio ou de defesa de direitos em juízo em ação trabalhista, às fls. 136/138 e 320/322;

- cópia de Termo de Audiência no processo nº 2.599/99, lavrado em 08/11/1999, às fls. 231/235;

- cópias de cheques emitidos pelo interessado em favor de Lídia Otremba, bem como de comprovantes de depósito bancário tendo esta como favorecida, às fls. 317/319.

Desta forma, o requerente alega que os valores depositados nas datas de 23/05/2005 (R\$ 5.000,00), 21/06/2005 (R\$ 5.000,00), 20/07/2005 (R\$ 5.000,00), 23/08/2005 (R\$ 5.000,00) e 21/09/2005 (R\$ 10.000,00) foram creditados em razão de acordo judicial firmado em ação trabalhista movida por Lídia Otremba nos autos do processo nº 2599/1999, com trâmite pela 37ª Vara do Trabalho de São Paulo.

Contudo, não traz aos autos cópia do citado acordo judicial e de sua homologação pela Justiça, nem do alvará judicial, que são documentos cruciais à comprovação da questão de que se trata, uma vez que comprovariam a que título se deu o recebimento dos recursos, o valor total acordado e os valores das parcelas previstos no acordo, bem como os valores e datas dos efetivos recebimentos.

Conclui-se, assim, que os documentos apresentados pelo contribuinte são insuficientes para comprovar sua alegação.

Justificativa improcedente.

4) O impugnante alega que depósitos em 17/10, 16/11 e 16/12, no somatório de R\$ 22.500,00, são referentes ao pagamento de acordo trabalhista de Ernesto Araújo Portela.

A respeito, apresentou os seguintes documentos:

- cópia de informação do Banco do Brasil ao interessado de que foram feitos, pela empresa Granero Transportes Ltda., depósitos em 17/10/2005, 16/11/2005 e 16/12/2005, no valor de R\$ 7.500,00 cada um, às fls. 193 e 329;
- cópia de certidão de julgamento no processo TRT/SP 20000536355, em 23/01/2002, às fls. 194 e 330;
- cópia de acórdão no processo TRT/SP 20000536355, na data de 23/01/2002, às fls. 195/198 e 331/334.

O requerente não traz aos autos cópia do citado acordo judicial e de sua homologação pela Justiça, nem do alvará judicial, que são documentos cruciais à comprovação da questão de que se trata, uma vez que comprovariam a que título se deu o recebimento dos recursos, o valor total acordado e os valores das parcelas previstos no acordo, bem como os valores e datas dos efetivos recebimentos.

Deste modo, os documentos apresentados pelo contribuinte são insuficientes para comprovar sua alegação.

No que se refere às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, 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.

Destarte, as alegações formuladas pelo impugnante não lograram comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias, devendo ser mantida a omissão de rendimentos tal como lançada pela Fiscalização. (negrito meu)

Acrescento.

Em se tratando da nulidade referente à não comprovação, pela fiscalização, do consumo da renda, mister rejeitá-la de plano nos termos da Súmula CARF nº 26, assim disposta:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Como destacado na decisão recorrida, a comprovação de origem, no teor do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, deve ser interpretada como 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 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” genérica.

Desta feita, o argumento de que parte dos valores referem-se à “transferência da conta do Sr. José Francisco da Silva para o fiscalizado”, com a juntada dos comprovantes dos depósitos não é justificativa hábil e idônea a fim de esclarecer a que título os créditos foram efetuados na conta corrente.

Ainda mais porque, analisando a resposta dada à fiscalização, às fls. 101, falta coerência ao relato do contribuinte que, ora justifica os depósitos bancários desta forma “*mesmo tendo sido efetuado depósito em minha conta bancária de alguns alvarás judiciais, o pagamento do imposto de renda fora realizado em nome do Dr. José Francisco da Silva, mediante o correto recolhimento, com entrega de recibo para os Clientes*”, ora assim “*Por tratar de vários negócios para o Dr. José Francisco da Silva, movimentação de Escritório, manutenção de suas propriedades, pagamentos de aquisição de imóveis, dentre outros, em várias ocasiões foram feitos depósitos em cheque nesta conta ora investigada, justificando assim tais movimentos*”.

Se o contribuinte houvesse titularizado o recebimento dos alvarás na própria conta corrente, então seria este que figuraria como depositante, não o Sr. José Francisco da Silva, seu tio, conforme Declaração de Ajuste Anual às fls. 10, que é quem expede os depósitos a sua conta.

Do contrário, se os depósitos fossem para quitar as avenças enumeradas, então caberia ao contribuinte justificá-las, exibindo a prova de tê-las efetuado em nome de terceiro.

Contudo, nada consta senão a juntada de procuração ou de depósitos em favor do recorrente, que, ressaltado, somente identificam a fonte do crédito, não a que título foram realizados, eis que ratifico a decisão recorrida no pertinente ao item 1.

Com relação aos itens 3 e 4, não é desarrazoada a exigência de que o contribuinte trouxesse aos autos cópia do acordo judicial e de sua homologação pela Justiça e do alvará judicial, por tratarem-se de documentos que não apenas comprovariam a que título deu-se o recebimento dos recursos, como também o valor total acordado, os valores das parcelas previstos no acordo e os valores e datas dos recebimentos efetivos.

Pesquisas no Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região/SP² e ³, confirmam que: a) em se tratando da reclamatória trabalhista formalizada por Lídia Otrembe, a publicação de intimação da homologação do acordo (execução) ocorreu em 13/5/2005 e a expedição de guia de depósito em 19/5/2005 e b) no pertinente à reclamatória trabalhista interposta por Ernesto de Araújo Portela, não houve movimentação no ano de 2005 que sugira a ocorrência de depósito da quantia reclamada. Na realidade, neste caso, as provas deduzidas aos autos, fls. 193/198 datam de janeiro/2002.

Razoável crer que os depósitos bancários correspondam a honorários advocatícios e que o contribuinte, o patrono das partes, houvesse levantado os alvarás respectivos. No entanto, não existem nos autos provas dos valores referentes às partes e ao recorrente, tampouco como ocorrera o pagamento sucessivo das prestações, eis que indispensável a documentação requerida pela Delegacia de Julgamento.

Divirjo em relação ao valor de R\$ 64.800,00, declarado na bastante DAA.

² <https://aplicacoes8.trt2.jus.br/sis/primeiraInstancia/index/index/processo/02599007119995020037>

³ <https://aplicacoes8.trt2.jus.br/sis/primeiraInstancia/index/index/processo/03270008819975020077>

Assim decidiu a Delegacia de Julgamento:

2) O impugnante alega que o valor de R\$ 64.800,00 já foi lançado em sua declaração de imposto de renda, ou seja, entende que devem ser abatidos os valores por ele informados na Declaração de Ajuste Anual.

Não lhe assiste razão. Não se pode aceitar a exclusão dos depósitos bancários de origem não comprovada dos valores informados pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, uma vez que não foi apresentada documentação hábil e idônea comprovando a correspondência desses valores com os depósitos objeto da autuação, ou seja, não restou comprovado que os valores declarados incluam-se naqueles depósitos bancários.

Caberia ao contribuinte demonstrar a correspondência em datas e valores dos rendimentos declarados com os depósitos bancários objeto da autuação, comprovando tratar-se do mesmo dinheiro, permitido assim a exclusão dos depósitos com origem comprovada, o que não foi feito.

A jurisprudência do CARF e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é no sentido de que, apesar da não identificação individualizada dos depósitos com os rendimentos tributados na declaração, é cabível a exclusão do valor a eles correspondentes da base de cálculo do lançamento, sob o fundamento lógico de que, se o contribuinte movimentar os rendimentos omitidos em suas contas bancárias, não haveria de deixar de movimentar os rendimentos declarados.

Com efeito, o objetivo da exclusão da base de cálculo dos depósitos bancários, dos valores já tributados na Declaração de Ajuste Anual é evitar que haja dupla tributação, até por inexistir qualquer elemento de prova tendente a afastar a plausibilidade de que a parte dos depósitos bancários de origem não comprovada de R\$ 64.800,00 não adviesse da MRV Construções Ltda, fonte pagadora informada na Declaração de Ajuste Anual.

Neste sentido, a jurisprudência da CSRF:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2004 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. É cabível a exclusão, da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre depósitos bancários sem identificação de origem, dos valores dos rendimentos comprovadamente tributados na Declaração de Ajuste Anual correspondente. (Acórdão 9202-006.898, de 24/5/2018, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo).

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 1999 DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS INFORMADOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. O montante de rendimentos tributados na declaração de ajuste anual somente deve ser excluído dos valores creditados em conta de depósito e lançados a título de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada nos casos em que é plausível admitir que tais valores transitaram pela referida conta bancária, estando, assim, contidos nos depósitos objeto do lançamento. (Acórdão 9202-008.655, de 18/2/2020, Rel. Mário Pereira de Pinho Filho).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2004, 2005, 2006 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO VALOR DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE. Os rendimentos tributáveis declarados pela pessoa física devem ser considerados como origem para fins de apuração do imposto de renda devido nos casos em que a tributação se dá com

fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Tal medida se justifica pelo fato de se presumir que os rendimentos recebidos, declarados e já oferecidos à tributação transitaram pelas contas bancárias do contribuinte. (Acórdão 9202-008.151, de 22/8/2019, Rel. Ana Cecília Lustosa da Cruz).

Forçoso, portanto, excluir da base de cálculo os valores já oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual, no total de R\$ 64.800,00.

CONCLUSÃO

Voto em conhecer parcialmente o recurso voluntário, salvo os argumentos de quebra de sigilo bancário e de exclusão da multa de ofício por ausência de prequestionamento, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento a quantia de R\$ 64,8 mil, referente aos valores oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem