



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19515.003316/2004-13  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-01.399 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** TIBÉRIO ALVES RODRIGUES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS. FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não-tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais recursos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

**INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.**

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

**RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO-TRIBUTÁVEIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ORIGENS DE RECURSOS PARA JUSTIFICAR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.**

Os fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste Anual do sócio, por si só, são insuficientes para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica e ingresso no patrimônio da pessoa física do sócio.

**INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.**

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores lançados, a título de rendimentos isentos e não tributáveis, na Declaração de Ajuste Anual, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa como origem de recurso para justificar acréscimo patrimonial a descoberto.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.**

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.**

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.**

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

---

**ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes e Pedro Anan Júnior.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

TIBÉRIO ALVES RODRIGUES, contribuinte inscrito no CPF/MF 008.530.998-20, com domicílio fiscal na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua da Gabriel de Souza, nº. 940 – Bairro Parque Espacial, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 919/934, prolatada pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 937/951.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 15/12/2004, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 06/16), com ciência pessoal, em 15/12/2004 (fls. 06), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 403.528,79 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e renda, relativo aos exercícios de 2000 a 2004, correspondente aos anos-calendário de 1999 a 2003, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão das Declarações de Ajuste Anual referente aos exercícios de 2000 a 2004 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:** Omissão de rendimentos tendo em vista a ocorrência de variação patrimonial a descoberto haja vista a constatação de excesso de aplicações/dispêndios sobre origens/recursos, não respaldados por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados, conforme Demonstrativos de Variação Patrimonial Mensal (“Fluxo de Caixa”) e Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, que fazem parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

**2 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Constatação e Conclusão Fiscal, lavrado nesta data e que passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**3 - CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF - RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF:** O contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica KRYPTON T F REPRESENTAÇÕES S/C LTDA. CNPJ 03.223.573/0001-72, decorrentes de

PRO LABORE. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1990.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação e Conclusão Fiscal (fls. 831/864), entre outros, os seguintes aspectos:

- que se ressalte que o contribuinte, durante a ação fiscal, apresentou indevidamente declarações retificadoras, cujas alterações em valores de rendimentos tributáveis, relativamente aos exercícios de 2000 a 2002, não serão levados em consideração por esta fiscalização na apuração das irregularidades fiscais. As retificadoras referem-se: exercício 2000 (entregue retificadora em 24/01/2003 constando rendimentos tributáveis no valor de R\$ 50.089,00; imposto a pagar de R\$ 7.254,47 e alterou o total dos bens e direitos de R\$ 140.000,00 para R\$ 171.080,00), exercício 2001 (entregue retificadora em 24/01/2003 constando rendimentos tributáveis no valor de R\$ 38.000,00; imposto a pagar de R\$ 4.040,00 e alterou o total dos bens e direitos de R\$ 125.000,00 para R\$ 165.530,00); exercício 2002 (entregue retificadora em 24/01/2003 constando rendimentos tributáveis no valor de R\$ 20.000,00; imposto a pagar de R\$ 780,00 e alterou o total dos bens e direitos de R\$ 135.000,00 para R\$ 205.530,00); exercício 2003 (entregue em 25/09/2003 constando rendimentos tributáveis no valor de R\$ 30.000,00; imposto a pagar de R\$ 1.695,60 e alterou o total dos bens e direitos de R\$ 255.530,00 para R\$ 438.630,00);

- que atendendo as solicitações descritas no "Termo de Reintimação Fiscal", em data de 15/10/2002, o contribuinte informa que houve movimentação bancária no período solicitado (1997 a 2001) no Banco América do Sul, ag. 0046-9, posteriormente • sucedido pelo Banco Sudameris, cuja conta atual seria a de nº. 33100925 — ag. 4200-6, onde mantém pequena conta de poupança plus, apresentando cópias de extratos referente às contas correntes e poupança. Informa, ainda, que as aquisições e alienações de bens fazem parte das cópias das declarações anuais que ora anexa à carta resposta. Anexou, também, cópia do instrumento de constituição de sociedade civil por quota de responsabilidade limitada e comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, fornecido pela empresa Krypton T. F. Representações S/C Ltda. — CNPJ 03.223.573/0001-72, relativamente aos anos calendários de 1999 a 2001, nos quais constam que o contribuinte teria recebido Rendimentos Isentos — Distribuição de Lucros e Dividendos nos valores de R\$ 6.000,00; R\$ 74.000,00 e R\$ 35.500,00, respectivamente (doc. de fls. 45 a 355);

- que conforme se verifica da carta — resposta datada de 18/03/03, em atendimento ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº. 001 (26/02/03) o contribuinte esclareceu que os valores referentes aos rendimentos auferidos da empresa KRYPTON não foram pagos mediante crédito em conta, de forma que inexistiu documento além dos que foram apresentados a fiscalização (Obs. Os documentos a que o contribuinte refere terem sido - apresentados a fiscalização correspondem a declarações de Assessoria Contábil, fls. - 453/455, e a Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 55/56 e 598);

- que em 08/10/04, em resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº. 004 (29/09/04), o contribuinte alega que a documentação comprobatória do recebimento de R\$ 150.000,00, referente à distribuição de lucros da empresa KRIPTON REPRESENTAÇÕES LTDA. é o comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda retido na fonte no ano-calendário de 2002. Esclareceu, ainda, que outros meios de

prova são os livros contábeis da mencionada empresa, que foram entregues por seu sócio à Delegacia da Receita Federal em cumprimento de intimação fiscal formulada;

- que em relação à empresa Krypton T. F. Representações S/C Ltda., CNPJ 03.223.573/0001-72, através do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº. 08.1.2002-03056-9-1, foi solicitado a apresentação de livros Diários, Razão e livro Caixa, bem como a apresentação de extratos bancários (doc. de fls. 651/652). Em atendimento, foram apresentados os livros Diários Geral e os livros Razões (dos anos de 1999 a 2002), bem como os extratos bancários. Da documentação apresentada pela Krypton, relativamente às cópias das Ficha Razão da Conta 111.01.0001 — Caixa e Bancos (2000 e 2002) e Ficha Razão da Conta 451.02.0001 — Lucro Presumido (2000 e 2002), as mesmas já se encontram em anexo (doc. de fls. 506/546) ao Termo de Constatação e de Intimação fiscal nº. 003. Em relação aos extratos bancários, anexamos ao presente Termo as seguintes cópias: Banco Sudameris (doc. de fls. 656/711 - período de 01/2000 a 04/2001) e Banco Bradesco (doc. de fls. 712/760 - período de 01/2001 a 12/2002);

- que da documentação apresentada por parte do contribuinte (extratos bancários e comprovantes de rendimentos pagos) e da empresa Krypton (livros diários, fichas razões e extratos bancários) constatamos que inexistente documentação hábil e idônea, coincidentes em data e valores, da ocorrência de distribuição de lucros isentos. Tal fato, a falta de comprovação do efetivo recebimento, é inclusive afirmado pelo próprio contribuinte conforme se verifica das cartas — respostas citadas nos itens "a" e "h" acima. Verifica-se, ainda, a ocorrência de movimentações financeiras nas contas bancárias do contribuinte (depósitos e cheques) incompatíveis com possíveis valores recebidos da Krypton em datas que o mesmo adquiriu imóveis, como, por exemplo, se verifica no período de janeiro a junho de 2002 em que o mesmo adquiriu imóvel e veículo sem ter auferido rendimentos tributáveis e isentos (os lucros isentos, não comprovados, seriam do período de julho a dezembro de 2002);

- que abaixo demonstramos os mesmos lançamentos creditados na conta em apreço, os quais foram devidamente informados ao contribuinte, solicitando-lhe que efetuasse as devidas justificativas e comprovações sobre as origens destes créditos. Conforme constatado pelos documentos referenciados, nenhum documento comprobatório foi apresentado pelo contribuinte para fins de comprovação das alegações de que as origens dos recursos depositados seriam provenientes de distribuição de lucros da Krypton;

- que quanto à exigência legal contida no inciso 1 do parágrafo 3º do artigo retro mencionado, "de que não serão considerados os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física", procedemos a verificação nas duas contas do fiscalizado, objetivando a exclusão de lançamentos à crédito que eventualmente tratassem de transferências de outras contas da própria pessoa física. Não foram identificadas transferências;

- que, portanto, diante do acima demonstrado, está por demais caracterizada a Omissão de Rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada, quando intimado a fazer. Destarte, será constituído o crédito tributário através do lançamento no competente Auto de Infração, onde será apurado o imposto devido com base no levantamento dos totais mensais relativos à omissão de rendimentos recebidos, conforme demonstrativos mencionados nos itens 5.2 e 5.3 acima;

- que do exame da documentação apresentada, constatamos que o contribuinte auferiu rendimentos no montante de R\$ 6.000,00 a título de Pró-Labore no ano-calendário de 1999 e indevidamente considerou em sua Declaração de Ajuste Anual Simplificada como sendo rendimentos isentos e não tributáveis. Na carta resposta datada de



25/09/03 (doc. de fls. 546/550) o contribuinte reconhece que o valor de R\$ 6.000,00 correspondeu ao recebimento de Pró-Labore.

Em sua peça impugnatória de fls. 869/879, instruída pelos documentos de fls. 880/918, apresentada, tempestivamente, em 12/01/2005 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que conforme as cópias das declarações de imposto de renda apresentadas à fiscalização, dos anos de 2000, 2001 e 2002, recebi da empresa Krypton T.F. Representações Ltda., a título de distribuição de lucros as seguintes importâncias; R\$74.000,00 (setenta e quatro mil reais), R\$35.500,00 (trinta e cinco mil reais), e R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais). (doc. 03/05);

- que os recebimentos foram comprovados através das declarações emitidas pela "ROCCO ASSESSORIA CONTÁBIL S/C LTDA.", responsável pela contabilidade da empresa "Krypton", conforme fls. 453/455. (doc. 06/07);

- que além dos referidos documentos, que por si só são suficientes para comprovar o recebimento dos lucros distribuídos às fls. 55/56 e 598 deste procedimento, foram juntados os comprovantes de rendimentos pagos, e de retenção de imposto de renda na fonte. (doc.08/10);

- que destaca-se ainda, que "os livros contábeis da empresa" "Krypton", foram entregues à fiscalização conforme mencionado à fls. 16 do termo de constatação e conclusão fiscal, e nos mesmos, como não poderia ser diferente, foi devidamente contabilizada a distribuição de lucros aos sócios;

- que ademais, a empresa "Krypton", também foi fiscalizada através do MPF nº 0819000/03847/03, e que resultou no auto de infração, processo nº 19515.000486/2004-46, no valor de R\$ 473.068,64 (quatrocentos e setenta e três mil e sessenta e oito reais e sessenta e quatro centavos), sendo que, desta importância, R\$ 292.842,66 (duzentos e noventa e dois mil e oitocentos e quarenta e dois reais e sessenta e seis centavos) se refere a imposto de renda pessoa jurídica;

- que o órgão fiscalizador apurou que os depósitos em minha conta bancária, nos anos calendários de 2000 e 2001, totalizaram a importância de R\$ 121.903,49 (cento e vinte e um mil e novecentos e três reais e quarenta e nove centavos) e R\$194.528,63 (cento e noventa e quatro mil e quinhentos e vinte e oito reais e sessenta e três centavos), e que os mesmos não tiveram sua origem comprovada;

- que ocorre que, desde o início da fiscalização, em nenhum momento me recusei a fornecer documentos e informações solicitados pela Receita Federal, tendo inclusive apresentado os extratos bancários, que demonstraram toda a movimentação financeira referente aos períodos solicitados;

- que, por outro lado, é normal que existam depósitos em minha 'conta bancária, pois durante todos os anos calendários objeto deste Auto de infração, eu tive rendimentos da empresa da qual sou sócio e também dos serviços que prestei a terceiros, conforme comprovado durante todo o procedimento fiscal, através da apresentação de respostas e de todos os documentos em poder da fiscalização;

- que observo que a suposta omissão de rendimentos foi apurada pela fiscalização, levando-se em consideração os depósitos efetuados em minha conta bancária, sendo que, de acordo com a legislação em vigor, os mesmos não constituem por si só, fato gerador do imposto de renda, conforme entendimento do EGRÉGIO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES;

- que, todavia, caso não seja este o entendimento de Vossa Senhoria, solicito que os valores que recebi da empresa Krypton T.F. Representação Ltda. seja considerada origem de recursos e sejam computados como recurso/origem, por ser medida de Justiça.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que na petição de fls. 1869 a 879, o contribuinte não impugnou a tributação de rendimentos recebidos, durante o ano-calendário 1.999, da pessoa jurídica Krypton T. F. Representações S/C Ltda., CNPJ 03.223.573/0001-72, decorrentes de pro labore, no montante de R\$ 6.000,00 (R\$ 750,00 percebidos em cada um dos meses de maio a dezembro de 1.999, conforme documento de fl. 453). Consoante disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/1.972, com as modificações introduzidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1.997, "*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*" Assim sendo, é de se manter a referida tributação, por constituir matéria incontroversa, observando-se, outrossim, que não há nos autos qualquer elemento capaz de ilidi-la;

- que alega o Recorrente que na Análise de Evolução Patrimonial não foram considerados como Recursos/Origens os lucros recebidos da empresa Krypton T.F. Representações Ltda., CNPJ 03.223.573/0001-72, nos anos de 2.000, 2.001 e 2.002, nos valores de R\$ 74.000,00, R\$ 35.500,00 e R\$ 150.000,00, respectivamente, o que teria ocasionado a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto;

- que pela análise do Auto de Infração, mais especificamente às fls. 8 e 9, bem como da Evolução Patrimonial, às fls. 829 e 830, verifica-se que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto cingiu-se aos meses dos anos-calendário 1.999 e 2.002 e, consoante elementos acostados aos autos, restou comprovada a distribuição de lucros ao contribuinte, pela referida empresa, nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e novembro, todos do ano-calendário 2.002, nos valores de R\$ 10.000,00, R\$ 10.000,00, R\$ 10.000,00, R\$ 10.000,00 e R\$ 110.000,00, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 150.000,00 (fls. 509 a 512, 551, 893, 898 e 917);

- que pela análise dos supracitados dispositivos legais, conclui-se que o pressuposto para a ocorrência do fato gerador é o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, consubstanciado na aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo que a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, que enseja a caracterização de omissão de rendimentos, concretiza o fato gerador do imposto de renda;

- que, desta forma, a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de fluxos de caixa com o objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados;



- que, assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gastos desprovido de disponibilidade financeira;

- que quando os demonstrativos de evolução indicam acréscimo patrimonial do contribuinte desacompanhados da necessária comprovação de origem, a norma legal autoriza que se presuma a omissão de rendimentos. Portanto, é o próprio Código Tributário Nacional quem define o acréscimo patrimonial a descoberto como autêntico fato gerador do imposto sobre a renda;

- que, assim sendo, é de se retificar a autuação, consoante os valores constantes do Resultado da Análise de Evolução Patrimonial Mensal, acima elaborado, correspondente aos meses do ano-calendário 2.002, que apurou acréscimo patrimonial a descoberto, nos meses de janeiro a agosto;

- que assevera o Suplicante que, se tivesse havido omissão de rendimentos, os extratos bancários não teriam sido entregues à fiscalização por ele próprio, estando, assim, descartada a ocorrência de omissão de rendimentos em relação aos valores apurados em suas contas bancárias, fato esse que, por si só, demonstra a ilegalidade da presente autuação, sendo normal, por outro lado, que existam depósitos em suas contas bancárias, pois durante todos os anos-calendário objetos do presente Auto de Infração, obteve rendimentos da empresa da qual é sócio e também dos serviços que prestou a terceiros, conforme comprovado durante todo o procedimento fiscal. Afirma, outrossim, que, segundo a legislação em vigor, os depósitos bancários, por si só, não constituem fato gerador do imposto de renda;

- que é a própria lei definindo que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de receita ou de rendimentos. Portanto, não se cogitando de meros indícios de omissão, não há como se descaracterizar a movimentação financeira como fenômeno a dar ensejo à apuração de omissão de rendimentos. Nesse caso, o acréscimo patrimonial que fornece suporte à apuração de omissão de rendimentos consubstancia-se com a entrada de recursos em contas de depósitos ou de investimento, recursos esses cuja origem e cujo destino não forem objetos de comprovação por parte do beneficiário desses créditos. Mesmo a inexistência de sinais exteriores de riqueza ou de acréscimo patrimonial na declaração de ajuste anual, que pode resultar, inclusive, da sonegação de informações por parte do contribuinte, não tem o condão de refutar a presunção legal de omissão de rendimentos, ora analisada;

- que o suplicante noticia na peça impugnatória que os créditos bancários tributados tiveram origem nos rendimentos da empresa da qual é sócio e também dos serviços que prestou a terceiros. Em que pesem os fatos aqui narrados, não foram carreados aos autos quaisquer elementos capazes de comprovar as alegações do interessado;

- que, desta forma, o contribuinte, não obstante tivesse ampla oportunidade de fazê-lo, não logrou comprovar, nem na fase de autuação, nem na fase impugnatória, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados na conta-corrente e na conta-poupança nº 114.200-3 (Banco Bradesco, agência 0109-0), e na conta-corrente nº 016.729-0 (Banco Sudameris, agência 0046-9), discriminadas às fls. 480, 482 a 484 e 488 a

491, valores esses que foram objetos de consolidação nos Demonstrativos de fls. 9, 10, 828 e 851 a 858, elaborados com base nos extratos bancários constantes dos autos;

- que em face do arrazoado acima, há que se promover a alteração do acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário 2.002, de R\$ 219.605,65 (fls. 8, 9 e 15) para R\$ 156.913,86 (item 10 do presente Voto), ficando o imposto suplementar e a multa de ofício assim retificados.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

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

*Ano-calendário: 1999,2000,2001,2002*

*TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE PRO LABORE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Mantém-se a tributação de rendimentos percebidos a título de "pro labore", considerando-se tal matéria incontroversa, posto não ter sido expressamente impugnada pelo contribuinte, observando-se, ainda, não haver nos autos qualquer elemento capaz de ilidir a referida tributação.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - APURAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.*

*ANOS-CALENDÁRIO 1.999 E 2.002.*

*Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial, cuja origem não foi comprovada por rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda em virtude da apuração de omissão de rendimentos. Entretanto, face aos comprovantes constantes dos autos, é de se retificar o lançamento referente ao ano-calendário 2.002, mediante o cômputo na correspondente Análise de Evolução Patrimonial, a título de "Recursos/Origens", dos lucros distribuídos ao contribuinte por pessoa jurídica da qual era sócio.*

*DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.*

*A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular e/ou o co-titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.*

*CANCELAMENTO DE DÉBITOS COM BASE NO ART. 90, INCISO VII, DO DECRETO-LEI Nº2.471, DE 1º DE SETEMBRO DE 1.988.*

*O cancelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, com supedâneo no art. 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/1.988, aplica-se, tão somente, aos créditos tributários que já estavam*

*constituídos quando do início de vigência do referido Decreto-Lei.*

*DO PROTESTO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS.*

*Uma vez que a prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, que o pedido de produção de prova pericial deve formulado com observância dos requisitos legais exigidos e, ainda, sendo prerrogativa da Autoridade Julgadora de 1ª instância indeferir a realização de diligências ou perícias, quando considerá-las prescindíveis ou impraticáveis, é de se rejeitar o protesto pela produção de provas formulado no desfecho da peça impugnatória.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/08/2008, conforme Termo constante às fls. 935/936, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (10/09/2008), o recurso voluntário de fls. 937/951, instruído pelos documentos de fls. 952/985, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a DRJ acatou a impugnação apresentada entendendo que o auto de infração estava equivocado, pois deve ser computado como Recurso/Origens nos correspondentes meses relativos ao ano-calendário de 2002, a importância de R\$150.000,00 (Cento e cinquenta mil reais), auferida em decorrência da distribuição de lucros da empresa Krypton;

- que, todavia, ainda assim, o auto de infração continua incorreto, pois, o valor que recebi da empresa Krypton soma a importância de R\$259.500,00 (Duzentos cinquenta e nove mil e quinhentos reais), distribuídos da seguinte forma: R\$74.000,00 (Setenta e quatro mil reais) no ano-calendário de 2000, R\$35.500,00 (Trinta e cinco mil e quinhentos reais) no ano-calendário de 2001 e R\$150.000,00 (Cento e cinquenta mil reais) no ano-calendário de 2002 e, portanto, tais valores devem ser computados como Recurso/Origens nos correspondentes meses;

- que quanto aos juros, a taxa SELIC reflete a perspectiva do mercado quanto à realização e liquidação dos títulos públicos, desta forma não podem ser utilizados para atualização do crédito tributário;

- que, todavia, caso se entenda que o auto de infração é parcialmente procedente nos termos do Acórdão ora recorrido, do valor do débito pretendido pelo fisco, deve ser deduzida a importância de R\$22.688,77 (Vinte e dois mil seiscentos e oitenta e oito reais e setenta e sete centavos), referente ao parcelamento de débito processo nº 13819-000910/2003-71 que foi integralmente pago pelo Recorrente, conforme demonstram todos os comprovantes de pagamentos ora apresentados (doc. 02/ 34).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, isentos e não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte), bem como omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

É de se ressaltar, que no caso dos depósitos bancários foi o próprio contribuinte quem forneceu os extratos bancários que envolvem a constituição do crédito tributário reclamado nesta parte.

Resta claro, nos demonstrativos contidos nos autos, que o acréscimo patrimonial a descoberto tem origem nos gastos/aplicações efetuados pelo contribuinte e que diante da soma dos rendimentos auferidos nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física dos exercícios de 2000 e 2003, correspondentes aos anos-calendário de 1999 e 2002, respectivamente, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto durante os anos-calendário de 1999 e 2002, conforme se verifica nos Demonstrativos de Variação Patrimonial Mensal, caracterizando, assim, omissão de rendimentos.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente em parte o lançamento, por entender que o contribuinte logrou comprovar parte do acréscimo patrimonial a descoberto relativo ao ano-calendário de 2002, através da distribuição de lucros de pessoa jurídica da qual é sócio.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, tecendo considerações sobre a impossibilidade de se manter a tributação, sob o entendimento de que demonstrou a origem dos rendimentos, não cabendo a autoridade fiscal imputar ao ora Recorrente a comprovação do transito de tais valores em suas contas correntes. De toda sorte, a distribuição dos lucros foi devidamente contabilizada e reconhecida na fonte pagadora. Da mesma forma foi reconhecida pelo Recorrente em sua Declaração de Ajuste Anual retificadora, não havendo o que se perquirir acerca de sua efetividade e quanto aos depósitos bancários são provenientes da prestação de serviços e de valores recebidos de pessoa jurídica, demonstrando desta forma as suas origens.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto - “saldo negativo de caixa” - cabe tecer algumas considerações.

Sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do Código Tributário Nacional, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que a recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

***Lei n.º 7.713, de 1988:***

*Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.*

***Lei n.º 8.134, de 1990:***

*Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.*

*(...).*

*Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:*

*I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.*

***Lei n.º 8.021, de 1990:***

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

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



*§ 2º - 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.*

Como se depreende da legislação, anteriormente mencionada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade, que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções

legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de “carnê-leão”, apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilha financeira onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se

considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

É entendimento pacífico, nesta Turma de Julgamento, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro (“fluxo de caixa”) do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), IR sobre renda variável, IPTU, ITBI, construções e reformas, moeda estrangeira em espécie, veículos, embarcações, ações, quotas, integralização de capitais, gastos com viagens; débitos em conta-corrente bancária - tais como cheques emitidos para consumo e para pagamentos a terceiros, rubricas de pagamento de cartão de crédito, gastos com viagens, ordens de pagamento, etc., apurados mensalmente. Assim sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, não há dúvidas de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer, que o Direito Tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo, portanto, razoável como emprego subsidiário o Código de Processo Civil, que dispõe:

*Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa*

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a iterativa jurisprudência, administrativa e judicial, a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se, que as presunções jûris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte e apurado o acréscimo patrimonial a descoberto pela autoridade fiscal lançadora, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, cabe ao Contribuinte a comprovação da existência recursos suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, uma vez que se opera a inversão do ônus da prova, legalmente prevista.

Esclareça-se, mais uma vez, que os dados constantes da Declaração de Rendimentos e de Bens do Contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e estão sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessário. O artigo 806 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

*Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art 51, § 1º).*

Ora, resta claro nos autos de que foi verificada omissão de rendimentos devido à ocorrência de variação patrimonial não respaldado por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados.

Se o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldo negativo. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fosse considerado isso ou aquilo à acusação fiscal não teria fundamento para sua aplicação, pois, estes supostos recursos, dariam causa ao dito “acréscimo patrimonial a descoberto apurado”.

Alega o recorrente de que anexou cópia do instrumento de constituição de sociedade civil por quota de responsabilidade limitada e comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, fornecido pela empresa Krypton T. F. Representações S/C Ltda. — CNPJ 03.223.573/0001-72, relativamente aos anos calendários de 1999 a 2002, nos quais constam que o contribuinte teria recebido Rendimentos Isentos — Distribuição de Lucros e Dividendos nos valores de R\$ 6.000,00; R\$ 74.000,00; R\$ 35.500,00; e R\$ 150.000,00, respectivamente (doc. de fls. 45 a 355).

No que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto pela distribuição lucros é de se dizer, inicialmente, que os registros no livro diário devem ser efetuados no momento em que ocorrerem os fatos registrados, sendo por isso indispensável a prova da sua contemporaneidade; e isto com mais razão ainda quando a escrituração apresentada não corresponde aos dados originalmente declarados pela pessoa jurídica.

O recorrente, para comprovar a alegada distribuição de lucros, havia apresentado à fiscalização recibos, que porém não correspondem, nem em valores nem em datas, aos registros que se encontram nos livros contábeis que apresentou. Os registros não somam os valores globais indicados nos recibos nem correspondem em data.

Com a devida vênia, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os lucros considerados distribuídos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de prova documental de que o contribuinte dispunha efetivamente deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.



Como já dito, anteriormente, o ônus cabe à autoridade administrativa. Há, porém, as presunções legalmente estabelecidas. Estas têm o condão de inverter o ônus da prova como esclarece José Luiz Bulhões Pedreira (“Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, JUSTEC – RJ, 1979, pág. 806):

*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.*

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso na pessoa física dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Nesta linha de raciocínio entendo que não restou comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que as aplicações/dispêndios realizados nos anos-calendário de 1999 e 2002 têm origem em recebimentos de lucros distribuídos pela empresa Krypton T. F. Representações S/C Ltda. Assim sendo, entendo como correto o procedimento fiscal que desconsiderou os rendimentos isentos e não-tributáveis como recursos/origens nos citados Demonstrativos de Variação Patrimonial.

Ademais, o recorrente pretende utilizar os pretensos lucros distribuídos de R\$ 74.000,00 (ano-calendário de 2000); R\$ 35.000,00 (ano-calendário de 2001) e R\$ 150.000,00 (ano-calendário de 2002), para cobrir acréscimos patrimoniais apurados nos anos de 1999 e 2002. Ou seja, anterior aos anos distribuídos para cobrir acréscimo patrimonial no ano-calendário de 1999 e posterior para cobrir acréscimo patrimonial no ano-calendário de 2002.

Sendo, que a autoridade de primeira instância já considerou o lucro distribuído no ano-calendário de 2002, considerado nos meses em que foram recebidos, já que aquele colegiado entendeu que consoante elementos acostados aos autos, restou comprovada a distribuição de lucros ao contribuinte, pela referida empresa, nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e novembro, todos do ano-calendário 2.002, nos valores de R\$ 10.000,00, R\$ 10.000,00, R\$ 10.000,00, R\$ 10.000,00 e R\$ 110.000,00, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 150.000,00 (fls. 509 a 512, 551, 893, 898 e 917).



Da mesma forma, não pode prosperar a argumentação de a empresa "Krypton", também fora fiscalizada através do MPF nº 0819000/03847/03, e que resultou no auto de infração, processo nº 19515.000486/2004-46, no valor de R\$ 473.068,64 (quatrocentos e setenta e três mil e sessenta e oito reais e sessenta e quatro centavos), sendo que, desta importância, R\$ 292.842,66 (duzentos e noventa e dois mil e oitocentos e quarenta e dois reais e sessenta e seis centavos) se refere a imposto de renda pessoa jurídica e que diante disso não poderia permanecer o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no nome do sócio, haja vista que este lucro é considerado automaticamente distribuído.

Ora, no entendimento do recorrente as omissões do ano-calendário de 1999 e 2002, sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, sob a responsabilidade da empresa e distribuídos automaticamente aos acionistas. Ou seja, que as omissões dos anos-calendário de 1999 e 2002, foram tributadas como lucros da pessoa jurídica, pelo regime do lucro real, o que levaria a se considerar que se transformou em "lucros", os quais favorecem os sócios ou acionistas, sem mais tributação, quer na fonte, quer na declaração.

Com a devida vênia, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores omitidos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que o contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.

Ademais, se as omissões são consideradas no mês da ocorrência como será possível afirmar, que os valores omitidos, na pessoa jurídica, são recursos nos períodos da apuração da variação patrimonial. Além do mais, como seria possível se provar quais valores estavam disponíveis ainda nos anos-calendário de 1999 e 2002?

Da mesma forma, teria que ser levado em conta que se os valores não estão declarados nos anos em que foram disponibilizados é por que foram consumidos no próprio ano e, portanto, haveria necessidade do contribuinte informar e comprovar quando e onde consumiu estes valores com documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valores, ou seja, seria somente possível com a apresentação de comprovantes destas disponibilidades.

Assim sendo, entendo que não devem ser considerados os valores da omissão de receita da pessoa jurídica como necessários e suficientes para respaldar os indícios de variação patrimonial a descoberto que serviu de base para o atual lançamento ora questionado.

Ora, o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldos negativos. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fosse considerado isso ou aquilo à acusação fiscal não teria fundamento para sua aplicação, pois, estes supostos recursos, dariam causa ao dito "acrécimo patrimonial a descoberto apurado".

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Na discussão de mérito relativo a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários sem origem justificada, através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que os depósitos são oriundos da prestação de serviços e de valores recebidos da pessoa jurídica Krypton T. F. Representações S/C Ltda. — CNPJ 03.223.573/0001-72, da qual é sócio, bem como não foi caracterizado sinais exteriores de riqueza.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/1997, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para

tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

**Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:**

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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 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\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze 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.*

**Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:**

*Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.*

**Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:**

*Art. 58. O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:*

*“Art. 42.*

*(...)*

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à 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 titular “.*

**Instrução Normativa SRF n.º 246, 20 de novembro de 2002:**

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/10/2011 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 04/10/2011 por NELSON MALLMANN

Impresso em 23/05/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA

*Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.*

*Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.*

*§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*

*§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.*

*Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.*

*Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.*

*§ 1º 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 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.*

*§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.*

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/2002, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como



se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - 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 específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - 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.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

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 da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já

tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. 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 tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997,

caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face da contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao longo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a totalidade da presunção legal autorizada.

É transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não

meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

Por fim, é de se dizer que simples alegações desacompanhadas de documentação que as comprovem não são suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Eis que, por força do caput e § 3.º do referido artigo, os depósitos bancários devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Como a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal e como nada apresentou é de se manter, nesta parte, o lançamento na forma que foi realizado pela autoridade lançadora.

Quanto a alegação de que caso se entenda que o auto de infração é parcialmente procedente nos termos do Acórdão ora recorrido, do valor do débito pretendido pelo fisco, deve ser deduzida a importância de R\$22.688,77 (Vinte e dois mil seiscentos e oitenta e oito reais e setenta e sete centavos), referente ao parcelamento de débito processo nº 13819-000910/2003-71 que foi integralmente pago pelo Recorrente, conforme demonstram todos os comprovantes de pagamentos ora apresentados (doc. 02/ 34) é matéria que foge da competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e deve ser tratada no momento da execução pela autoridade administrativa de jurisdição.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann