



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

Processo n° 19515.722768/2013-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.560 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente ROGÉRIO MAURO D'AVOLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é nula por vício material intrínseco ao lançamento quando o contribuinte apresenta documentos que comprovam a origem e a natureza dos recursos depositados/creditados na conta bancária e a fiscalização deixa de examiná-los e/ou motivar a sua impropriedade a contento.

Tendo o contribuinte apresentado documentos que põe em dúvida a presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96, os autos não podem ser lançados sob esse fundamento por força do disposto no art. 112 do CTN.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

Considera-se matéria não litigiosa aquela que não é questionada na impugnação e que é admitida pelo contribuinte como infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário. Preliminarmente, por maioria de votos, negar a proposta de conversão do julgamento em diligência, vencido o conselheiro José Luiz Hentsch Benjamin Pinheiro. No mérito, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso para declarar a nulidade, por vício material, da infração relativa aos depósitos bancários de origem não comprovada. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luiz Hentsch Benjamin Pinheiro

e Miriam Denise Xavier. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno de diligência referente ao lançamento de crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física, anos calendário de 2008 e 2009, decorrentes de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. A base legal do lançamento é o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Inicialmente impende salientar que foram lançados dois Autos de Infração sob o mesmo fundamento, este e outro lançado em face de Sandra Maria Gonçalves Victor (19515.722769/2013-33), que já foi julgado por essa Turma, em 19 de janeiro de 2018, a qual, por unanimidade, deu provimento ao recurso da contribuinte com acórdão publicado em 13 de março de 2018, sob o número 2401-005.246 e com a seguinte ementa:

“ IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano calendário:2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIOS.

A infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é nula por vício material intrínseco ao lançamento, em face da precariedade da motivação, e/ou pela falta do aprofundamento da investigação empregadas pela fiscalização, tendo em vista que poderia implicar em autuação não mais por conta da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, mas em decorrência de possível lançamento de imposto suplementar na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.”

No presente processo também foi lançado o montante de R\$ 154.000,00 (cento e cinquenta e quatro mil reais) decorrentes da suposta distribuição de Lucro a sócio excedente ao escriturado relativo ao ano-calendário de 2008. A base legal desse lançamento foi o artigo 39, XXVII c.c. o artigo 3º da Lei nº 7.713/1998 e 20 da Lei 8.541/1992.

Impugnado o lançamento a 1ª Turma da DRJ/RJ1 através do acórdão nº 12-75.893 - julgou-se improcedente a impugnação.

Cientificado em 21/08/2015 o Contribuinte apresentou, em 18/09/2015, Recurso Voluntário fls. 76.495 a 76.559, alegando em síntese que:

1. Insurge-se com a glosa do valor de R\$560.000,00 do montante total de R\$2.560.000,00 recebidos de D'Avola e Bastos Sociedade de Advogados a título de lucros. A fiscalização não acatou este valor como lucro comprovado, tendo em vista que a pessoa jurídica informou na Dipj naquele ano somente R\$2.000.000,00, como lucro distribuído. Alega que, contrariamente ao decidido pela 1ª instância administrativa, efetuou a impugnação desta glosa e reitera as razões da impugnação.

2. Do cerceamento de defesa:

2.1. Da falta de acesso aos autos:

Afirma que, "só obtive cópias do 6º volume em diante no dia 11 de agosto de 2015, quando faltavam seis dias para o prazo fatal do recurso". E conclui requerendo a nulidade do haja vista a falta da disponibilização integral dos autos o que impede a ampla defesa e o contraditório nesta fase recursal.

2.2. Do indeferimento do pedido de perícia:

O pedido de perícia foi indeferido sem fundamentação adequada pelos julgadores da DRJ e que é de rigor a nulidade do processo com a negativa de produção de tal prova.

2.3. Da falta de individualização dos depósitos:

O lançamento com base em depósitos bancário de origem considerada não comprovada tem validade apenas com a individualização dos créditos para permitir a defesa do autuado.

2.4. Da desconsideração dos julgados administrativos e judiciais colacionados:

A vinculação dos órgãos administrativos às decisões pacificadas nos Tribunais e às súmulas do CARF é imperativa e sua desobediência provoca a nulidade do processo.

3. Do entendimento pacificado no STF quanto à impossibilidade da quebra do sigilo bancário e a possibilidade de eventual sobrestamento do recurso.

No julgamento do RE 389.808 o STF decidiu que o Fisco só pode quebrar o sigilo bancário se a Justiça o autorizar, sob pena de tornar nulo qualquer procedimento fiscal que infrinja tal decisão, conforme ainda decisão RE 387.604.

4. Da irregularidade na obtenção dos dados pela fiscalização.

O acesso aos dados bancários do Recorrente não foi realizado com a observância dos requisitos legais sem que fosse provada a indispensabilidade da quebra do sigilo bancário.

5. Da decadência:

O Recorrente alega que o período compreendido de janeiro a outubro de 2008 encontra-se inexigível haja vista a configuração da decadência.

6. Da impossibilidade de depósito bancário constituir fato gerador do IR.

Como já prevê inclusive súmula do TRF, a mera movimentação financeira não traduz o conceito de acréscimo patrimonial. Cita julgados do CARF que vazam entendimento sustentando que os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda - CSRF/01-02.741 e 104-17.494.

7. Da impossibilidade da soma algébrica dos depósitos:

A autuação é nula e totalmente improcedente pois calcada exclusivamente em depósitos bancários e estes não representam aquisição de disponibilidade econômica, conforme inúmeras decisões do próprio CARF como os acórdãos CSRF/01-02.641; CSRF/01-02.564; CSRF/01-03.148 e outros.

8. Da aplicação da presunção de omissão de receitas.

O Recorrente avoca a Súmula 182 do TRF que prescreve: "É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários". Cita trechos do voto condutor do acórdão nº 2102-00.683 que reforçam o entendimento que o suporte fático da tributação não pé o depósito bancário em si, mas sim o acréscimo patrimonial, a renda consumida ou o benefício de qualquer ordem, tal qual, o pagamento de uma obrigação, por exemplo.

9. Da análise individualizada dos depósitos realizada no acórdão da DRJ quando da análise da impugnação.

O Recorrente enumera depósitos que foram analisados pela 1ª instância e contesta as justificativas utilizadas para não aceitarem a comprovação da origem desses valores. Reitera as justificativas.

10. Da eventual incidência da alíquota de ganho de capital.

Na eventualidade do Auto de infração não ser integralmente afastado, seja pelas nulidades, seja pelo período abrangido pela decadência, seja pelas provas da origem de

toda a movimentação financeira, aplica-se as regras de tributação pelo ganho de capital pela realização de negócios jurídicos de compra e venda de créditos em precatórios.

11. Da autuação da co-titularidade.

Aduz que a co-titular das contas não foi intimada até a presente data sobre o julgamento do processo 19515.722769/2013-33 que, segundo informação à fl. 76.471 será julgado em conjunto com o presente processo.

Ao final da peça recursal, o Contribuinte reforça seus pedidos resumidos e listados na sequência:

- a) Nulidade do auto de infração e da imposição de multa por cerceamento ao direito de ampla defesa e pelos vícios que aponta;
- b) Nulidade do procedimento fiscal baseado em informações protegidas pelo sigilo bancário em flagrante desobediência às decisões do STF nos RE 389.806 e 387.604;
- c) Reconhecer a decadência do lançamento sobre período relativo ao ano calendário de 2008;
- d) Requer sobrestamento do feito até decisão definitiva do STF sobre a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105, de 2001;
- e) Na hipótese de manutenção da decisão, requer-se que seja acolhida a questão relativa a eventual incidência do imposto com base no ganho de capital, como amplamente explicitado nas razões recursais.

Essa turma, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência considerando que a fiscalização não havia examinado a contento a documentação apresentada pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal e esses deveriam ser confrontados, individualmente, para identificar as operações comprovadas pelos documentos colacionados aos autos, ou seja, como o contribuinte havia juntado milhares de documentos (aproximadamente oitenta mil folhas) devidamente organizados com base nos depositantes e negócios jurídicos entabulados, que tornaram incerta a presunção legal de omissão de receitas e em decorrência da precariedade da negativa da fiscalização para rejeitá-los, essa turma entendeu que o lançamento do auto de infração necessitaria de melhor investigação, determinando, assim, a conversão do julgamento em diligência para que fossem analisadas, individualmente, as operações comprovadas pelos documentos colacionados aos autos, os quais, s.m.j, estão aptos a demonstrar os dois elementos exigidos pela norma de regência, quais sejam, a origem e a natureza da operação que a originou, solicitando que a autoridade fiscal se manifestasse sobre todos esses documentos trazidos pelo Recorrente, individualmente, e elaborando relatório circunstanciado sobre os referidos fatos, evidenciando ainda, com base em toda a documentação colacionada aos autos, se tais receitas foram oferecidas à tributação espontaneamente.

O processo retornou da diligência cuja conclusão foi a seguinte:

“(…)

Para solução do litígio, a unidade julgadora, baixou os autos em diligência “para o fim de serem confrontados individualmente os documentos apresentados pelo Recorrente, documentos esses que em sua grande maioria foram entregues no curso da fiscalização e não obtiveram a detida análise que o caso requer por parte da fiscalização”.

Decerto, todos os documentos apresentados no curso da fase investigatória foram analisados. Não só por esta fiscalização, como também pela autoridade julgadora de primeira instância. Ocorre que não consta na vasta documentação apresentada, no caso dos depósitos que a fiscalizada alega serem para aquisição de precatórios, qualquer comprovação da correlação entre o depósito e o precatório aparentemente intermediado, e quando não houver correlação inequívoca entre os rendimentos/recursos recebidos pelo contribuinte e os respectivos depósitos bancários, nem o esclarecimento das operações/fatos/circunstâncias que ensejaram esses créditos, torna-se inviável a consideração desses rendimentos para justificação da origem dos créditos bancários.

De qualquer forma, a aceitação ou não dos documentos juntados para justificar as alegações do recorrente é atribuição da unidade julgadora. Submetê-la a mesma autoridade produtora do feito poderia insinuar uma análise tendenciosa, com risco de ferir o princípio da análise independente pelo órgão recursal.

A pretendida auditoria e a análise conclusiva não são temas objeto de um procedimento fiscal de diligência, a teor da definição estabelecida no artigo 3º da então vigente Portaria RFB nº 3.014/2011 (atual art. 3º da Port. RFB nº 1.687/2014): são procedimentos destinados a coletar (e não produzir) informações e outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

A aspirada auditoria e análise equipara-se a um segundo exame; vetado pelo artigo 906 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999). Demais disso, com a revogação do artigo 19 do Decreto nº 70.235/1972 (art. 7º da Lei nº 8.748/1993), eliminou-se a oitiva do autuante, após conclusão da fase investigatória.

Dessa forma, proponho o retorno do processo ao CARF, para solução da fase litigiosa do procedimento.”

CARF. Assim, os presentes autos retornaram para prosseguimento, perante este E.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO, já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. DO RECURSO DE OFÍCIO

Trata-se de retorno de diligência, em face do entendimento desta Turma de que a fiscalização não havia examinado a contento a documentação apresentada pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal e esses deveriam ser confrontados, individualmente, para identificar as operações comprovadas pelos documentos colacionados aos autos.

Conforme constou do voto que determinou a baixa em diligência ficou evidenciado pela documentação acostada que o contribuinte comprovou a origem dos recursos – a maioria das vezes até apresentada no descritivo do extrato bancário como se viu – e a natureza da operação que a originou – a compra e venda de precatórios, isso antes mesmo do lançamento do auto de infração e que a fiscalização deixou de examinar a contento os documentos apresentados para fins de lançar o tributo específico, caso fosse devido, com base no § 2º do artigo 42 da Lei 9.430/1996 e não com base na presunção do *caput* do referido artigo, por ter rejeitado os documentos e deixado de analisá-los sob a alegação de que para a comprovação da origem seria indispensável a apresentação dos contratos de prestação de serviços firmados com os supostos adquirentes dos precatórios, preferindo autuar com base no *caput* do artigo 42 e não com supedâneo no § 2º.

Conforme exposto, o lançamento confundiu origem e natureza da receita conforme já apontado acerca da lacônica e genérica justificativa da autoridade para negar o exame da documentação:

“Vale dizer, para a comprovação da origem é indispensável a apresentação dos contratos de prestação de serviços firmados com os supostos adquirentes dos precatórios, de modo que seja possível concluir, inequivocamente, a relação “depósito/prestação de serviço”, o que não foi objeto de atendimento pelo contribuinte, embora tenha sido sucessivamente intimado a fazê-lo. Após a comprovação da origem – o que não

ocorreu -, ainda restaria a esta fiscalização a análise da natureza dos depósitos recebidos (se tributáveis ou não)."

Dispõe o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

A leitura do caput do art. 42 revela que o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos quando o contribuinte, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados em contas de depósitos ou de investimentos.

Assim, o deslinde da controvérsia passa, necessariamente, pelo entendimento do que seja comprovar “a origem dos recursos utilizados nessas operações”, condição necessária para desfazer a presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada.

A Fiscalização, em regra, interpreta o vocábulo “origem” de maneira abrangente, entendendo que a origem abarca a necessidade de se comprovar também a causa ou motivação da operação, sendo irrelevante o aspecto temporal da comprovação (por isso a fiscalização entendeu que era indispensável a apresentação dos contratos de prestação de serviços firmados com os supostos adquirentes dos precatórios).

Assim, seja na fase anterior à autuação, seja na fase do contencioso administrativo, não bastaria comprovar a mera origem dos depósitos bancários, com informação de quem seria o depositante e a motivação abstrata do depósito, mas seria necessário, ainda, comprovar, documentalmente, tanto quem fez o depósito bancário, quanto a motivação da operação, para então ser afastada a presunção legal.

Vale ressaltar que a jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF adota entendimento de que na fase do procedimento fiscal, antes da constituição do crédito tributário, basta a comprovação da origem dos depósitos bancários, sem necessidade de comprovação de que os valores depositados não estão no campo de incidência do imposto de renda.

Nessa linha de raciocínio, *data máxima vênia*, caberia à Autoridade fiscal, após a comprovação da origem dos depósitos bancários, intimar os depositantes para que estes declinassem a causa ou a motivação da operação. A partir daí, se fosse o caso, submeter-se-iam os valores depositados às normas previstas no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 e seus §§. Nesse sentido, o seguinte precedente:

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA AUTUAÇÃO. AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO DOS DEPOSITANTES PELA FISCALIZAÇÃO. DESNECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA CAUSA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES. NÃO APERFEIÇOAMENTO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996.

Comprovada a origem dos depósitos bancários, caberá a fiscalização aprofundar a investigação para submetê-los, se for o caso, às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996. Não se pode, simplesmente, ancorar-se na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, obrigando o contribuinte a comprovar a causa da operação, e se esta foi tributada. Conhecendo a origem dos depósitos, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão nº 2202-002.199 da 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 21 de fevereiro de 2013).

Por outro lado, se o contribuinte fizer a prova da origem após a autuação, na fase do contencioso administrativo, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 somente seria elidida se ele comprovasse, também, que os valores não eram tributáveis.

Ou seja, transposta a fase da autuação, sem comprovação da origem dos depósitos bancários, os contribuintes deveriam sofrer o ônus da presunção legal, a qual somente poderia ser afastada se o contribuinte comprovasse, iniludivelmente, que os depósitos bancários têm origem em eventos fora do campo da tributação do imposto sobre a renda.

Nesse sentido, o seguinte precedente:

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA IMPUGNAÇÃO OU RECURSO VOLUNTÁRIO – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA OU NATUREZA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES INEXISTÊNCIA – HIGIDEZ DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA PELOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Caso o contribuinte faça a prova da origem dos depósitos após a fase da autuação, ou seja, na impugnação ou no recurso voluntário, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 somente será afastada se o contribuinte comprovar que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, pois, na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Transposta a fase da autuação, sem comprovação da origem dos depósitos bancários, o contribuinte deve sofrer o ônus da presunção legal, a qual somente poderá ser afastada se o contribuinte comprovar, iniludivelmente, que os depósitos bancários têm origem em eventos fora do campo da tributação do imposto de renda. Recurso voluntário negado. (Acórdão nº 10617.093, da extinta Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 8 de outubro de 2008).

A razão deste entendimento é óbvia: a possibilidade de comprovação exclusiva da origem na fase contenciosa tornaria inócua a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. É que os contribuintes esperariam a autuação e, em sede de contencioso administrativo, afastariam a presunção de omissão de rendimentos tão somente com a comprovação da origem dos depósitos, sem a necessidade de se comprovar que os rendimentos estariam fora do campo da tributação. Assim, acredita-se ser mais razoável o entendimento

esposado pela jurisprudência administrativa, em detrimento do entendimento ainda prevalente na Fiscalização da RFB.

Entretanto, apresentados os documentos que em tese comprovam a origem dos depósitos bancários no curso do procedimento fiscal, ou seja, antes da constituição do crédito tributário, caberia à Fiscalização aprofundar a investigação para submetê-los, se for o caso, às normas previstas no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, contudo, isso não foi feito.

Sobre a omissão de receitas caracterizada pela ausência de comprovação da origem de depósitos bancários mantidos em instituição financeira, os art. 287 (cujo *caput* foi usado como fundamento legal da presente autuação) e o artigo 288 do Decreto nº 3.000/1999, dispõem :

Art. 287. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 1º).

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo do imposto a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 2º).

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, inciso I).

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

O suporte fático da autuação são depósitos ou créditos bancários de origem não comprovada.

Na presunção em análise, o nexó lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva (por ex., transferências entre contas de mesma titularidade, que não compõem aquele suporte fático), e intimar o contribuinte para que ele esclareça os depósitos bancários e comprove sua origem.

Daí se cuidar de presunção legal de omissão de rendimentos, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova).

Como se vê a fiscalização preferiu autuar com base no *caput* do art. 287, supratranscrito, a aprofundar investigação e, se fosse o caso, autuar nos termos dos seus parágrafos, rejeitando em bloco os documentos apresentados pelo contribuinte, documentos estes que alcançam 26 volumes.

No caso dos autos, se está diante de vícios prévios ao lançamento que impediram a formação da presunção de omissão de receita. E sem presunção de omissão de receita não há lançamento válido, não por questão de vício atinente à forma, mas sim por inexistência de infração. Aqui a infração só estaria presente se caracterizada, de forma válida, a presunção de omissão de receita, o que não ocorreu.

A jurisprudência do CARF é uníssona nesse sentido, a saber:

IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS - INSUBSISTÊNCIA DA PRESUNÇÃO LEGAL - Não subsiste a presunção legal de omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários de origem não comprovada quando o contribuinte comprova a origem dos recursos depositados/creditados na conta bancária, entendendo-se por origem a procedência desses recursos, sem se cogitar da natureza da operação que ensejou o creditamento na conta bancária do contribuinte. Poderá o Fazenda, nesse caso, proceder ao lançamento com base na legislação específica, se for o caso. (Acórdão 104-20.448, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - PROVA DOCUMENTAL - CONTRA-PROVA DE INVALIDADE PELA FAZENDA NACIONAL - Se o Contribuinte trouxe aos autos documentação, evidenciando a realização de negócio jurídico, justificador de origem de recursos, a sua idoneidade e validade somente pode ser elidida por contra-prova da Fazenda, o que não remanesceu demonstrado, eis que a presunção legal invocada é relativa, e que foi afastada por documentos válidos e não invalidados material e formalmente, seja em seus requisitos intrínsecos, seja em seus requisitos extrínsecos. Portanto, é de se considerar a documentação juntada para efeito de computar o valor nele consignado na variação patrimonial apurada, com resultado na autuação fiscal examinada. (Acórdão 106-13624, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

IRPF. OMISSÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PROCEDIMENTO FISCAL QUE DEIXOU DE ESGOTAR A NECESSÁRIA INVESTIGAÇÃO DA ORIGEM DOS

DEPÓSITOS EFETUADOS NAS CONTAS DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO. A despeito de a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 ser uma presunção legal, que traz para o contribuinte a obrigação de demonstrar a origem dos depósitos efetuados em suas contas, é certo que ela não exime a autoridade fiscal de proceder às investigações que estejam ao seu alcance no sentido de aprofundar e aprimorar o trabalho de fiscalização. Quando o contribuinte traz indícios de que os depósitos efetuados em suas contas têm origem em atividade comercial, cabe à autoridade autuante diligenciar no sentido de buscar a natureza destes pagamentos, sob pena de não se aperfeiçoar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 2102-02.082 –2ª Seção 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Em resposta a autoridade diligenciante apenas defende a presunção absoluta dos termos da autuação (“*Decerto, todos os documentos apresentados no curso da fase investigatória foram analisados*”), sem, novamente, produzir análise conforme prescrita pela resolução em comento, limitando-se a apontar que, uma nova análise da documentação com o escopo de confrontar individualmente os documentos apresentados pela Recorrente equiparar-se-ia a um segundo exame o que vetado pelo artigo 906 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), mas não somente isso, implicaria, igualmente, na modificação dos fundamentos da autuação, o que é defeso nesse momento processual, porque não se pode condescender que o trabalho fiscal da autuação seja complementado ou aperfeiçoado pela autoridade julgadora ou em diligência. O que se observa da Informação Fiscal – proferida em duas páginas - às fls. 75.084/75.085 é **que a própria autoridade diligenciante confirma a impossibilidade de suprir essa lacuna.**

Nesse sentido, é preciso atentar novamente para a genérica justificativa da fiscalização para negar o exame individualizado das provas acostadas pela Recorrente, no sentido que as mesmas apenas *apontam suposto depositante, mas não comprovam a origem dos depósitos*, se o julgador administrativo mantiver a exigência, não mais pela falta de comprovação do suposto depositante, mas porque, não restou comprovado, também, a origem da operação, estaríamos, *s.m.j.*, operando uma modificação no fundamento da exigência. Vale dizer, estar-se-ia transmudando o fundamento da exigência de uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos de origem não comprovada, para omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, pessoa jurídica, etc.

No ordenamento pátrio a motivação dos atos administrativos sempre foi imperativa, ou como pressuposto de existência, ou como requisito de validade.

Além das expressas disposições em lei, também a doutrina ensina que a falta de congruência entre a situação fática anterior à prática do ato e seu resultado, invalida-o por completo. Constrói-se, assim, a teoria dos motivos determinantes. No magistério de Hely Lopes Meirelles, “tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade” (Manual de Direito Administrativo, José dos Santos Carvalho Filho, Editora Lumen Juris, 1999, p. 81.).

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem

agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada, por força do que determina o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993.

Uma vez notificado do lançamento não pode a autoridade alterá-lo.

Trata-se de vício material do lançamento porque a autoridade lançadora não demonstrou/descreveu de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Guarda relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

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

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/1999 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

Note-se que o erro na construção do lançamento acarreta vício insanável do lançamento, razão pela qual devem ser canceladas as exigências deles decorrentes.

Nesse sentido, tenho que a infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada é nula por vício material intrínseco ao lançamento, quer por conta da precariedade da motivação, quer pela falta do aprofundamento da investigação que poderia implicar em autuação não mais por conta da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, mas em decorrência de possível lançamento de imposto suplementar na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em relação aos valores lançados decorrentes da suposta distribuição de Lucro a sócio excedente ao escriturado relativo ao ano-calendário de 2008 com base no artigo 39, XXVII c.c. o artigo 3º da Lei nº 7.713/1998 e 20 da Lei 8.541/1992, entendo que agiu com acerto a decisão *a quo*, posto que a matéria não foi arguída em sede de Impugnação, estando preclusa sua alegação nessa oportunidade.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário, e voto para **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso do Recorrente para afastar a incidência tributária, por vício material, relativamente à infração Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.

Declaração de Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess

A declaração de voto tem por finalidade esclarecer a razão pela qual acompanhei a I. Relatora pelas conclusões.

Pois bem. Respalda-se a autuação fiscal na aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se considera omissão de rendimentos tributáveis quando o titular de conta bancária mantida junto à instituição financeira, após regularmente intimado, deixa de comprovar a origem dos recursos creditados.

Diferente da I. Relatora, penso que a lei exige, para fins de afastar a incidência da presunção de omissão de rendimentos, a comprovação da origem na acepção não só de procedência do recurso (fonte), como também de natureza do recebimento.

Um vez esclarecido pelo fiscalizado a procedência dos fluxos financeiros, bem como a natureza dos recursos que ingressaram na sua conta bancária, cabe à autoridade fazendária aprofundar a investigação para submeter os rendimentos, sendo o caso, às normas específicas de tributação do imposto de renda, na forma prevista no § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso concreto, em pese uma resistência inicial, a pessoa física não se manteve inerte na fase do procedimento fiscal, procurando justificar os depósitos na conta

bancária nº 820202-0, mantida junto ao Unibanco S/A, com base no exercício da atividade de prestação de serviços de intermediação para a aquisição de precatórios.

Nesse sentido, o contribuinte apresentou ao agente fiscal uma vasta documentação, com "animus" probatório, contendo planilha mensal com datas, valores recebidos, responsável pelo depósito, nomes das pessoas físicas cedentes dos direitos creditórios, recibos de pagamentos, entre outros (fls. 2.387/26.332).

Para mim os elementos fornecidos à fiscalização são sérios e convergentes no sentido da comprovação da origem dos depósitos, ainda que insuficientes para uma adequada determinação da base de cálculo tributável como renda. Por outro lado, é certo que não se poderia considerar simplesmente, como fez o agente lançador, o crédito em conta como omissão de rendimentos tributáveis, no seu valor integral.

Cuida-se assim, exatamente, da hipótese do § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que a fiscalização, ao prosseguir na apuração dos fatos, submete os rendimentos às normas de tributação próprias à sua natureza.

Não tenho dúvidas que a presunção de omissão de rendimentos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma importante ferramenta à disposição da auditoria fiscal, em prol da tentativa de reduzir a sonegação tributária, todavia deve ser utilizada pelo Fisco com parcimônia.

No caso das pessoas físicas, como ora se cuida, por não estarem obrigadas a manter escrituração contábil completa, há uma grande dificuldade, via de regra, em demonstrar com precisão a origem dos créditos bancários, ainda mais quando o agente fazendário insiste em exigir do contribuinte a vinculação coincidente em data e valor, entre depósito e documentos apresentados.

Em verdade, o que se deve impor, como medida plenamente razoável, é a existência de correlação entre os dados, sem prejuízo de esclarecimentos adicionais pelo contribuinte.

Ressalto também que, segundo o Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte finalizou a juntada das centenas de documentos no dia 11/11/2013, tendo o auto de infração sido lavrado no dia 19/11/2013, ou seja, alguns poucos dias depois, o que põe em dúvida o nível de aprofundamento do agente lançador quanto à análise da documentação fornecida pelo contribuinte (fls. 26.333/26.426). Tendo em conta a fiscalização dos anos-calendário 2008 e 2009, é possível que havia, por parte do agente fiscal, uma preocupação com a fluência do prazo decadencial para o lançamento, daí a necessidade de lavratura e ciência do auto de infração.

Por tais motivos, em síntese, ao final acompanhei a I. Relatora no entendimento da existência de vício material no lançamento, ante a deficiência na motivação do ato administrativo para justificar a constituição do crédito tributário com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Processo nº 19515.722768/2013-99
Acórdão n.º **2401-005.560**

S2-C4T1

Fl. 17

Registro, por fim, que a mesma linha de raciocínio norteou a minha decisão no Processo nº 19515.722769/2013-33, referente ao auto de infração lavrado em nome do outro cotitular da conta bancária, cujo recurso voluntário foi julgado pelo colegiado na reunião de janeiro/2018.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess