



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.731222/2012-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.345 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de fevereiro de 2021
Recorrente THERMAS PARTICIPACOES SOCIETARIAS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. IDENTIFICAÇÃO APENAS DOS DEPOSITANTES.

Nos termos da lei, caracteriza-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

Por “origem” deve-se entender a natureza jurídica do depósito, de forma a permitir aferir se realmente se trata ou não de receita tributável.

A mera identificação do depositante ou da fonte de pagamento pelo contribuinte é insuficiente para afastar a presunção legal de omissão de receita que milita em seu desfavor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa, e quanto ao mérito, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.345 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10469.731222/2012-76

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 9.976/10.008) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1302-001.986** (fls. 9.908/9.944), o qual deu provimento parcial ao *recurso voluntário* nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao **recurso voluntário do sujeito passivo** (Thermas Participações Societárias Ltda), para: a) CANCELAR integralmente o lançamento do IRPJ, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior e Marcelo Calheiros Soriano, que mantinham o lançamento; e, por unanimidade de votos, para: b) CANCELAR a qualificação da multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75% e c) RECONHECER a decadência do lançamento da CSLL com relação aos três primeiros trimestres de 2007 e do PIS e da Cofins com relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2007; e, quanto aos **recursos voluntários dos responsáveis solidários/subsidiários**, por unanimidade, em DAR provimento aos recursos interpostos por Raimundo Correa Barbosa Filho (espólio), Ana Carla Matoso Barbosa de Azevedo e Host Administração Hoteleira Ltda. e por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de Matoso & Barbosa Ltda.

O acórdão ora recorrido apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. LANÇAMENTO REALIZADO ANTES DO JULGAMENTO DA EXCLUSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA:

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Súmula CARF Nº 77)

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. OBTENÇÃO. QUEBRA DE SIGILO SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. VALIDADE.

E válida a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. LUCRO PRESUMIDO. APLICAÇÃO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA.

Tendo o contribuinte ao ser excluído do Simples Nacional requerido a aplicação das normas do lucro presumido e apresentado o Livro-Caixa escriturado nos moldes do art. 527 do RIR 1999, não recusado pelo Fisco, descabe a aplicação do arbitramento do lucro para fins de lançamento do IRPJ.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EMPRÉSTIMOS. INDICAÇÃO DA FONTE DOS CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO DA

NATUREZA DA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Para se considerar justificada a origem dos créditos bancários não basta estar identificada a fonte de onde provém os recursos, mas também deve estar comprovada a natureza da operação que lhe deu origem e, se for o caso, que os valores já foram submetidos à tributação.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS APURADAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOLO NÃO COMPROVADO.

A apuração de receitas, com base na movimentação financeira considerada não comprovada, por si só, não justifica a aplicação da multa qualificada, nos termos da Súmula CARF nº 25. Também não há como se presumir o dolo pelo simples fato do contribuinte não ter se desincumbido de comprovar as operações de empréstimos registradas no seu Livro-Caixa.

MULTA QUALIFICADA. EXCLUSÃO DO SIMPLES POR DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE. CONLUÍO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não havendo elementos a evidenciar que o desmembramento das atividades tivesse como objetivo a prática de sonegação, mas tão somente o de redução da carga tributada pela adoção de um regime mais favorecido, do qual a recorrente já restou excluída e, existindo previsão legal expressa quanto aos efeitos da opção indevida ao regime simplificado, obrigando o contribuinte a recolher as diferenças devidas pelas normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, não se justifica a qualificação da multa. A penalidade pelo não recolhimento espontâneo dos tributos pelas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, é a aplicação da multa de ofício no lançamento (75%).

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA AFASTADA E EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DECLARAÇÃO DO DÉBITO. RECONHECIMENTO

O afastamento da multa qualificada e a existência de declaração/recolhimentos dos tributos federais pelo regime simplificado impõe a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO GERENTE DE FATO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Inexistindo elementos suficientes para justificar a atribuição de responsabilidade à recorrente, seja com base no art. 124, I (interesse comum), seja pelo art. 135, III do CTN (como sócio gerente de fato da empresa), esta deve ser afastada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIA-GERENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A simples falta de recolhimento de tributos à menor, ainda que em face de apuração de omissão de receitas, realizada por presunção legal, não é suficiente para caracterizar as hipótese de responsabilização do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III do CTN.

RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. EMPRESA SUCESSORA:. CABIMENTO. Tendo o Fisco demonstrado a empresa imputada assumiu as operações da empresa, que exercia as atividades no complexo hoteleiro, inclusive com a transferência dos empregados para aquela, resta caracterizado que sucedeu a interessada em sua exploração comercial. Tal responsabilidade é subsidiária, uma vez que a empresa sucedida continuou a explorar a atividade em outro endereço.

RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SUCESSÃO NÃO CARACTERIZADA. NÃO CABIMENTO.

O art. 133 do CTN trata da responsabilidade da empresa sucessora que continua a exercer a mesma atividade da empresa sucedida, sendo inadequada a utilização do dispositivo para fundamentar a imputação feita, invertendo-se tal ordem, para responsabilizar a sucedida pelos débitos da sucessora.

Em resumo, o processo é decorrente de *Autos de Infração* (fls. 9.307/9.375) lavrados para exigir IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativos aos anos de 2007, 2008 e 2009, por meio de arbitramento e com multa qualificada, tendo em vista a caracterização de omissão de receitas apuradas em face de operações de vendas de mercadorias informadas no SINTEGRA/RN (*item 1 da autuação*) e pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada (*item 2*).

De acordo com o relatório da decisão recorrida:

(...)

A recorrente era optante do Simples Federal desde 10/07/2000 e do Simples Nacional desde 01/07/2007, mas foi excluída do Simples pelo ADE nº12/2011, do Delegado da Receita Federal de Mossoró, a partir de 01/08/2000 (ciência em 19/10/2011fl. 9745), com fundamento no fato de que foi criada para desmembrar as atividades comerciais e receitas tributáveis de Host Hotéis e Turismo Ltda, visando a fugir do limite máximo para permanecer no regime simplificado. Pelo ADE nº 12, de 12/07/2012, foi excluída do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/07/2007. A ciência se efetivou em 07/08/2012, por edital.

A fiscalização efetuou os levantamentos com base nas receitas oriundas do arquivo SINTEGRA de janeiro/2007 a maio/2009 e a partir de junho/2009 a dezembro/2009 com as informações das receitas entregues pela contribuinte em papel (relatórios diários com título de REDUÇÃO Z).

Nos livros Caixa de 2007 a 2008 foram encontrados diversos lançamentos de receitas da empresa pelo recebimento de clientes na conta 11201.0007 CLIENTES, com histórico “Vr. Rec. de cliente nesta data”, não estando tais lançamentos suportados a crédito de nenhuma das contas bancárias das contribuinte, além do que também não conferem, em datas e valores, com as receitas registradas no SINTEGRA ou com as receitas registradas nos documentos fiscais estaduais enviados em papel pela contribuinte (relatórios REDUÇÃO Z). Assim, foi produzido o Anexo 012 do Relatório Fiscal – RECEITAS REGISTRADAS NOS LIVROS CAIXA DOS ANOS-CALENDÁRIO 2007 E DE 2008, com os lançamentos de recebimentos de clientes de 2007 e 2008 nas condições mencionadas (fl.9.745).

Excluída do Simples Federal e Nacional, foi intimada a apresentar escrita contábil e fiscal e a informar o novo regime de tributação, nada tendo respondido. Como consequência, o lucro foi arbitrado no período de janeiro/2007 a dezembro/2009. Foram aproveitados os pagamentos ao Simples Federal e Nacional.

A multa foi aplicada no percentual de 150% por restar caracterizada, no entendimento da autoridade fazendária, a prática de sonegação, pela criação da empresa com a finalidade de desmembrar receitas tributárias, e a prática de conluio dos sócios, mediante permissão e acordos que possibilitaram os atos societários que levaram à sua efetivação. A fiscalização aponta que o contribuinte tentou esconder de forma reiterada as verdadeiras origens de tais créditos através da escrituração em seus livros caixa de empréstimos recebido e que os valores de origem não comprovada somam quantias expressivas, incompatíveis com a renda declarada ao Fisco.

A fiscalização identificou que as pessoas jurídicas Restaurante Thermas Ltda (posteriormente denominado Thermas Participações Societárias Eireli), Hotel Thermas Ltda, e Planeta Água Bar e Restaurante Ltda, funcionam em área contínua, não separada fisicamente e que há contrato de locação entre Host Administração Hoteleira Ltda (antiga Host Hotéis e Turismo Ltda), com o Hotel Thermas e o Restaurante Thermas (fl. 9749).

A administração das três empresas (Hotel Thermas, Restaurante Thermas e Planeta Água) é exercida pelo grupo familiar, mediante administradores de fato e de direito, através de procurações com amplos, gerais e ilimitados poderes, para gerir e administrar a empresa e movimentar contas bancárias. O diretor-presidente, Raimundo Correia Barbosa Filho, conferiu poderes amplos, gerais e ilimitados à sua filha, Patrícia Matoso Barcelos Chaves e a Auremiza Cordeiro Freitas Paixão. O conjunto de procurações evidencia que todas as empresas do grupo Thermas possuem comando único e gestores comuns (fl. 9749).

Assim, a autoridade fiscal promoveu a imputação de responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados a diversas pessoas físicas e jurídicas, conforme descrição contida no Termo de Verificação Fiscal, transcrita no acórdão recorrido, *verbis*:

(...)

Cada um dos sujeitos passivo apresentou impugnação própria, tendo a DRJ (fls. 9.736/9.793) decidido, por unanimidade, em rejeitar as preliminares; por maioria de votos, em excluir da base de cálculo os valores de receitas registrados do Sintegra/RN e nos Relatórios Redução Z; por maioria de votos, em manter a multa qualificada e rejeitar a alegação de decadência, e por unanimidade de votos, em julgar improcedentes as demais matérias impugnadas.

Cientificados da decisão de piso, os sujeitos passivos interpuuseram recursos voluntários (fls. 9.825/9.854; 9.872/9.879; 9.880/9.883; 9.884/9.888; e 9.889/9.892), recursos estes objeto do referido Acórdão 1302-001.986 (fls. 9.908/9.944).

Dessa decisão a Fazenda Nacional não recorreu, ao passo que a contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 9.976/10.008, alegando que a decisão em comento diverge dos seguintes acórdãos:

(i) Acórdãos **2202-002.199**, de 21/02/2013 e **106-17.111**, de 09/10/2008, no que diz respeito ao lançamento com base em depósitos bancários; e

(ii) Acórdãos **1202-01.118**, de 12/04/2014 e **9101-00.722**, de 08/11/2010, quanto à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Considerando, porém, que os responsáveis solidários não haviam sido notificados da decisão de segunda instância, foi proferido *despacho de saneamento* (fls. 10.118/10.121), sendo que nenhum deles interpôs recurso após intimados.

Em seguida foi proferido despacho (fls. 10.148/10.156) que deu seguimento ao *Apelo* apenas em relação à primeira matéria (*lançamento com base em depósitos bancários*), nos seguintes termos:

(...)

1. Depósitos bancários - comprovação da origem

A primeira divergência apontada pelo recorrente diz respeito à tributação, por presunção, de depósitos bancários que teriam sido comprovados pelo contribuinte.

O recorrente afirma que "demonstrou e comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações e que transitaram em suas contas bancárias" (fls. 9989).

A decisão recorrida corroborou os lançamentos realizados, com a seguinte fundamentação (fls. 9931):

Verifica-se, no lançamento realizado a título de omissão de receitas apuradas com base em créditos bancários de origem não comprovada, um expressivo valor que segundo a recorrente tem como origem empréstimos de recursos oriundos das empresas Hotel Thermas Ltda e Planeta Água que totalizaram R\$ 4.352.185,91, conforme planilha (efls. 4120/4143) efetuada pela fiscalização.

Intimado a comprovar os referidos empréstimos com a apresentação da documentação correspondente o contribuinte nada apresentou, concluindo a fiscalização tratar-se de depósitos de origem não comprovada.

Verifica-se nos Livros-Caixa (e-fls.2164/2397) apresentados pela recorrente o registro desses valores como empréstimos, bem como nos Livros-Caixa das empresas Hotel Thermas (e-fls. 7653/9158) e Planeta Água (e-fls. 7149/7652), também trazidos aos autos.

Com efeito, embora a própria fiscalização tenha identificado que os recursos tiveram como remetentes as empresas referidas, a interessada nada apresentou de forma a comprovar que se tratavam de fato de empréstimos. Não há contratos fixando os prazos de pagamentos, taxas de juros aplicáveis, etc. Também não há registros da devolução desses valores.

Examinando o Livro-Caixa do Hotel Thermas, do mês de janeiro de 2007, verifica-se a existência de lançamentos de valores correspondentes aos registrados pela recorrente como empréstimos, porém com históricos distintos na empresa remetente do recurso.

[...]

O que se quer ressaltar é que não basta estar identificada a fonte de onde provém os recursos, mas também deve estar comprovada a natureza da operação que lhe deu origem e, se for o caso, que os valores já foram submetidos à tributação.

[...]

Ora, para que possam ser submetidos à tributação às normas de legislação específica os valores devem ter sua origem comprovada, ou seja, deve estar identificada a natureza da operação e não apenas a fonte (remetente) dos recursos, sob pena de tomar letra moita o dispositivo que estabeleceu a presunção legal.

Desta feita, à míngua de outros elementos de comprovação, entendo que deve ser mantida a exigência desses valores como depósitos de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Por seu turno, o recorrente afirma que o entendimento adotado na decisão recorrida contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos nº 2202-002.199 e nº 106-17.111, a seguir analisados.

O Acórdão nº 2202-002.199 adotou a seguinte ementa:

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.

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

Da mesmo modo o recorrente, entende que devem ser excluídos os créditos cuja origem foi plenamente demonstrada e comprovada no curso da ação fiscal, relacionados com empréstimos de pessoas físicas, receita da atividade rural e venda de veículo, constantes da tabela 5 - fls. 16/17 do Relatório de Atividade Fiscal.

A autoridade fiscal lançadora rejeitou a origem dos depósitos acima mencionados, já que o contribuinte não informou se o valor tinha sido tributado, nem o motivo do crédito ter sido feito em sua conta bancária.

Na espécie, somente se manteria a tributação de tais valores se a justificativa em debate fosse trazida na impugnação, ou mesmo no recurso voluntário, sem comprovação de que o valor fora regularmente tributado. Entretanto, comprovada a origem do depósito na fase da autuação, caberia a autoridade autuante perscrutar a origem do rendimento, e caso verificada a omissão, efetuar a tributação no título devido. Esta é a inteligência do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96. verbis:

[...]

No âmbito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem delimitado a interpretação do vocábulo "origem dos recursos", entendendo que, na fase do procedimento fiscal anterior à autuação, antes de instaurado o contencioso administrativo pela impugnação, bastaria ao contribuinte comprovar a simples origem dos depósitos bancários, sem a necessidade de comprovação documental da causa ou motivação da operação. Comprovada dessa maneira a origem dos depósitos bancários, caberia à autoridade fiscalizadora intimar os depositantes, para que declinassem a

causa ou a motivação da operação para então, se fosse o caso, submeter os valores às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que as receitas teriam sido auferidas, na forma do §2º do art. 42. da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste aspecto, não pode prosperar, na íntegra, nesta parte, os argumentos utilizados pela autoridade fiscal lançadora, endossados pela decisão recorrida, já que restou comprovada a origem dos recursos depositados na conta corrente questionada, de acordo com a exigência estabelecida na legislação de regência, verbis:

[...]

Ora, não é possível colocar-se em plano secundário, como que num passe de mágica, o princípio da legalidade e da verdade material. Diga-se, a bem da verdade, que a legislação é clara por demais no sentido de que quando restar provado nos autos, que sobre os valores depositados/creditados se tem notícia dos depositantes, ou seja, se sabe quem os depositou e por via de consequência se conhece a origem dos recursos, incabível se toma à aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430. de 1996 (lançamento com base em depósitos bancários).

Assim sendo, é de se excluir da base de cálculo da exigência os depósitos bancários abaixo listados, que constam das planilhas apresentadas pelo recorrente às fls. 1295/1297, bem como no Anexo I - Demonstrativo da Apuração da Comprovação de Créditos Bancários - Situação Final - (fls. 1171 /1 198):

A leitura desse acórdão permite verificar que alguns dos depósitos bancários objeto da autuação tinham origem em empréstimo, conforme declarado. O crédito tributário correspondente foi exonerado em razão de o contribuinte ter identificado aquele que cedeu o empréstimo, entendendo que caberia à fiscalização comprovar, de forma direta, eventual omissão de receitas, por exemplo, demonstrando que não houve o correspondente empréstimo.

A situação fática na decisão recorrida é similar: o contribuinte informou que os depósitos bancários tinham origem em empréstimos. Contudo, apesar de tais empréstimos estarem escriturados, a fiscalização entendeu que era necessário que o contribuinte comprovasse a sua efetividade e a decisão recorrida ratificou o lançamento tributário.

Assim, entendo que as situações fáticas comparadas são equivalentes e que a diversidade entre as medidas adotadas se deve a uma divergência na interpretação do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pelo que o paradigma é apto a demonstrar a divergência requerida.

Em tempo, saliente-se que o presente acórdão paradigma foi reformado por decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 9202-005.243, modificando o julgado exatamente em relação à questão aqui abordada. Todavia, essa decisão foi publicada após a apresentação do presente recurso, de sorte que a referida reforma não afeta a presente análise de admissibilidade.

O recorrente ainda aponta como paradigma o Acórdão nº 106-17.111, o qual adotou a seguinte ementa:

(...)

A leitura desse acórdão permite verificar que este aborda situação fática distinta do presente processo, uma vez que o depósito bancário investigado foi associado a operação que foi escriturada, declarada e comprovada por documento emitido pela fonte pagadora.

Verifica-se que a autoridade julgadora do processo paradigma debruçou-se sobre as provas dos autos, entendendo-as suficientes para a exoneração requerida. Por outro lado, na espécie, a autoridade julgadora manteve o lançamento exatamente pela ausência de provas da regularidade da operação associada ao depósito bancário.

Portanto, não há divergência entre as duas decisões contrapostas em relação à interpretação da legislação tributária. As diferentes medidas adotadas têm fundamento na distinção do quadro probatório. Dessa forma, entendo que o acórdão paradigma não é hábil para estabelecer a divergência apontada.

Assim, entendo que apenas o primeiro paradigma apresentado é hábil para estabelecer a divergência reclamada, o que é suficiente para que o recurso seja admitido quanto a esse tópico

(...)

Conclusão

Por todo o exposto, opino no sentido de dar seguimento parcial ao recurso especial, reconhecendo-se apenas a divergência em relação ao tópico relativo à comprovação da origem dos depósitos bancários (item 1), em razão do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CAREF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Chamada a se manifestar, a *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (PGFN) ofereceu *contrarrazões* (fls. 10.196/10.202), sustentando, em síntese, que o recurso não deve ser conhecido tendo em vista a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o *paradigma*, bem como que, no mérito, nenhum reparo cabe à decisão proferida pelo Colegiado *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Na mesma linha do que se manifestou o referido despacho de admissibilidade, entendo que a divergência restou demonstrada no tocante à interpretação jurídica acerca da aplicação ou não da tributação por omissão de receita caracterizada em face da presunção legal de depósito bancário previsto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 na hipótese do contribuinte, durante a fiscalização, ter identificado o respectivo depositante e descrito genericamente qual seria a origem do depósito.

Essa situação fática realmente encontra-se presente nos dois acórdãos ora comparados.

Dos presentes autos extrai-se que a fiscalização, mesmo ciente de que alguns depósitos (cf. planilha de fls. 4.120/4.143) foram feitos por outras 2 (duas) empresas do grupo da Recorrente, com a descrição no *Livro Caixa* de serem empréstimos/suprimentos de caixa, incluiu esses valores nos lançamentos sob a justificativa de que apenas essas informações não bastariam para afastar a norma presuntiva.

Com relação ao caso analisado pelo *paradigma*, este tem origem em Auto de Infração que, embora tenha sido lavrado contra pessoa física exploradora de atividade rural, também pretendeu tributar, como omissão de receitas, determinados créditos bancários cujo depositante foi identificado e cuja justificativa apresentada, no curso da ação fiscal, foi também a de corresponder a empréstimos.

O *paradigma* afastou a tributação sobre esses créditos, sob o entendimento de que, diante da identificação de quem seria a fonte de pagamento, *“caberia à autoridade fiscalizadora intimar os depositantes, para que declinassem a causa ou a motivação da operação, para então, se fosse o caso, submeter os valores às normas de tributação específicas...”*

E assim arremata: *“quando for possível o acesso do Fisco as pessoas, indicadas como fontes dos recursos, não pode o agente lançador deixar de investigar a licitude da transferência dos recursos, imaginando que o contribuinte investigado teria a obrigação de atuar contra si próprio, e como se fosse delegado, auxiliar do agente lançador, perante terceiros na relação processual”*.

Já o acórdão recorrido manteve a tributação dos depósitos cujos depositantes foram identificados por ter adotado conclusão em sentido diametralmente oposto. Veja-se:

(...)

Ora, para que possam ser submetidos à tributação às normas de legislação específica os valores devem ter sua origem comprovada, ou seja, deve estar identificada a natureza da operação e não apenas a fonte (remetente) dos recursos, sob pena de tornar letra morta o dispositivo que estabeleceu a presunção legal.

Desta feita, à míngua de outros elementos de comprovação, entendo que deve ser mantida a exigência desses valores como depósitos de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Do confronto, então, desses acórdãos, entendo que realmente restou caracterizado o dissídio jurisprudencial, lembrando aqui, que, como bem observou o exame prévio de admissibilidade, o fato do *paradigma* ter sido reformado pela CSRF (Acórdão nº 9202-005.243) não prejudica o conhecimento, nos termos do artigo 67, § 15 do RICARF (*“Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente”*).

Posto isso, conheço do Recurso Especial.

Mérito

Como se sabe, as presunções são meios de prova previstos no ordenamento jurídico e, desde que previstas em lei, podem ser utilizadas no Direito Tributário. Tal expediente acaba, na verdade, por exercer papel auxiliador na busca de riqueza (capacidade contributiva) do contribuinte, coibindo práticas e desestimulando condutas que possam implicar abusos ou sonegação.

O efeito prático da presunção consiste em inverter o ônus da prova. A regra geral - a de que cabe ao fisco o ônus de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao contribuinte o de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito - é invertida. Assim, cabe ao fisco demonstrar a existência do fato definido pela lei como necessário e suficiente à subsunção da presunção ao caso concreto, transferindo ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não ocorreu.

Nesse contexto, a fiscalização identificou receitas omitidas oriundas de depósitos feitos por empresas ligadas com base na presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

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

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

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

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

Em se tratando de omissão de receitas fundada na presunção relativa veiculada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cumpre ao fisco produzir a prova da existência de depósitos cuja origem o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, e **incumbe ao contribuinte a prova de que estes depósitos não têm origem em receita ou, se receita, não são tributáveis ou já foram oferecidas à tributação.**

Ou seja, não basta identificar a fonte do depósito. A comprovação da origem do crédito tributário referenciado pela norma presuntiva exige, além da informação de quem depositou, a demonstração cabal do que foi depositado, ou melhor, a que título que foi, afinal somente assim é possível aferir sua natureza jurídica (se receita ou outra coisa) e respectivo tratamento tributário.

Concordo, nesse ponto, com a seguinte motivação do Acórdão nº 9202-005.243, quando reformou o entendimento exposto no *paradigma*:

Quanto à aplicação do referido dispositivo, adoto posicionamento bastante restritivo no que diz respeito à comprovação capaz de elidir a aplicação da presunção, que, para tal fim, deve ser feita de forma individualizada, com correspondência de datas e valores e através de documentação hábil e idônea que comprove **não só a procedência, mas a origem dos recursos, aqui abrangida sua natureza.**

(...)

Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.

Com a devida vênia aos que adotam entendimento diverso, entendo como incabível que se quisesse, a partir da edição do referido art. 42, se estabelecer o ônus para a autoridade fiscal de, uma vez identificada a fonte dos recursos creditados, sem que tenha restada comprovada sua natureza (se tributável/tributado ou não), provar que se tratavam de recursos tributáveis, afastando-se, assim, a presunção através da mera identificação de procedência do fluxo financeiro.

Nesse sentido, a minha opinião é a de que nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli