Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10950.001163/2008-90

Processo nº	10950.001163/2008-90
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.857 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	05 de março de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ADRIANE APARECIDA SANTOS

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

Ano-calendário: 2003

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM IDENTIFICADA, MAS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, o que inclui não apenas o ônus da efetiva comprovação da origem do recursos depositados, mas também o da comprovação do adequado oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 832 e seguintes) em face do acórdão nº 1201-000.805 (fls. 814 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário *"para excluir da tributação os valores constantes das fls. 611 a 620 e 624 a 627 do processo"*.

No presente processo discute-se, em síntese, o lançamento de ofício efetuado na modalidade do Simples, formalizado a partir da imputação de omissão de receitas apuradas com espeque no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, constituído contra a empresa ADRIANE APARECIDA SANTOS em face da movimentação financeira identificada pelo fisco em contas bancárias da empresa e também da pessoa física de PEDRO CAMPOS ANACLETO, com relação à qual o fisco verificou realmente pertencer à empresa (consoante havia sido alegado pelo próprio).

O voto condutor do acórdão recorrido externou o seguinte entendimento com relação ao quanto disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

> "Da leitura da redação do artigo 42 da lei 9.430/96 é possível extrair que a intenção do legislador foi autorizar a presunção de omissão de receita nos casos em que o contribuinte não fornece elementos que possibilitem a atuação do fisco na verificação da efetiva omissão de receitas.
>
> Dessa maneira, **se constatadas movimentações bancárias com valores superiores aos declarados e caso o contribuinte não identifique as operações que deram origem às movimentações, tornando inviável o exercício da fiscalização, é autorizada a presunção de omissão de receita**.
>
> Entretanto, **caso o contribuinte apresente elementos que identifiquem a origem das operações, independentemente de comprovar ou não o oferecimento à tributação, afasta a possibilidade de aplicação do artigo 42 da lei 9.430/96, pois neste caso a fiscalização possui meios de apurar a efetiva omissão de receita**."

É exatamente contra este entendimento que a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial, tendo apresentado como paradigma de divergência o acórdão nº 102-46.015, no qual, em síntese, decidiu-se que, *"para afastar a presunção do art. 42 da Lei n 9430/1996, cabe ao contribuinte a* ***prova inequívoca da natureza dos recursos depositados****"*.

O despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 841 e seguintes deu seguimento ao recurso.

Cientificado do recurso especial e de sua admissibilidade (Aviso de Recebimento – AR de fls. 860 e Edital de fls. 881), o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e a divergência jurisprudencial restou devidamente comprovada, consoante a análise empreendida no despacho de fls. 841 e seguintes. Dele, portanto, conheço.

A questão que se coloca é relativamente singela: decidir se o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 abriga (ou não) a possibilidade de autuação por omissão de receitas, quando a origem dos depósitos é *indicada*, ou *identificada*, pela pessoa física ou jurídica fiscalizada.

Para perfeita compreensão e desenvolvimento do tema, é mister, portanto, desde já, transcrever-se o citado dispositivo legal, nas suas partes relevantes ao propósito:

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

Conforme visto, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 não trata apenas dos depósitos bancários de origem *não comprovada* (***caput***). Trata também, conforme visto, dos depósitos bancários de origem *comprovada* (**§ 2º**), neste caso, observando que os mesmos devem ser tributados (ou não) *conforme a sua própria natureza*.

É possível, portanto, dividir-se o dispositivo legal em duas partes: a primeira tratando da *não comprovação* da origem (*caput*), e a segunda tratando da *tributação* dos depósitos de origem *comprovada*.

Com relação à primeira parte, é importante destacar que a lei não fala em depósitos bancários de origem *não identificada*, e sim em depósitos bancários de origem *não comprovada*.

"Identificar" não é a mesma coisa que comprovar.

Para se desincumbir do ônus probatório que lhe cabe, portanto, não basta à pessoa física ou jurídica simplesmente *"identificar"*, ou meramente *"apontar"*, *"indicar"*, a origem dos depósitos. Cabe a ela *comprovar* a origem do depósito, ou seja, cabe-lhe o ônus de demonstrar que aquele específico depósito encontra-se, por exemplo, *vinculado ao documento "X"*, e encontra-se devidamente *contabilizado no Livro "Y", na data "Z"*. Este é o sentido de *comprovar* a origem, que é algo muito maior do que simplesmente indicar uma suposta origem.

Segundo o acórdão recorrido, tendo o contribuinte apresentado meros *"extratos e demonstrativos"* relativos a descontos de títulos que identificavam *"o número da operação e nome do sacado"*, e também meros *"demonstrativos e comprovantes de pagamentos realizados nas contas do Sr. Pedro Campos Anacleto"* que identificavam *"o nome do depositante"*, isto, por si só, já seria suficiente para afastar a presunção legal em comento.

Não é possível concordar com tal interpretação albergada pelo acórdão recorrido, mormente no presente caso em que *as contas bancárias da empresa e do Sr. Pedro Campos Anacleto sequer foram objeto de escrituração pela pessoa jurídica*, e que o contribuinte, *"intimado para se pronunciar se iria recompor a escrita fiscal incluindo toda movimentação da Empresa, inclusive a financeira, (...) informou que não é possível recompor a sua escrituração fiscal"*, consoante registrou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 665 e seguintes.

Veja-se ainda que não há, no caso, a apresentação de notas fiscais ou outros documentos que identifiquem a natureza da operação, há apenas "*extratos e demonstrativos e comprovantes de pagamentos"*, nenhum dos quais se encontra vinculado a qualquer forma de contabilização e/ou de tributação (se o caso) das correspondentes operações.

Diante deste cenário, como falar-se em *comprovação* da origem dos depósitos?

Não há reparos a fazer, portanto, ao lançamento fiscal constituído com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, porque, em primeiro lugar, não houve de fato, em momento algum, a efetiva *comprovação* da origem dos depósitos. Este é o primeiro ponto.

Refuta-se, portanto, a tese defendida pelo acórdão paradigmático de que, quando o contribuinte meramente *indica* a origem dos valores das operações realizadas, deveria ser afastada a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, impondo ao fisco a obrigação de verificação de cada operação realizada para efetiva comprovação (ou não) da omissão de receitas.

Ora, dar guarida a tal entendimento significaria promover uma indevida reinversão do ônus probatório, sem amparo na lei, posto que ***"indicar elementos que permitiriam* [ao fisco] *identificar a origem"*, com todas as vênias, não é o mesmo que *"comprovar a origem"*, que é o que a lei exige**.

Prosseguindo, e tratando-se agora da "segunda parte" do dispositivo legal (o § 2º), a qual determina a tributação até mesmo dos depósitos com origem *efetivamente comprovada*, tampouco posso concordar com a tese esposada no acórdão recorrido, no sentido de que *"ainda que* [o contribuinte] *não demonstre se tais valores foram ou não oferecidos à tributação"*, deveria ser afastada a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

Documento nato-digital

Isto porque entendo que também é ônus do contribuinte demonstrar que foi dado o correto tratamento tributário às receitas representadas por aqueles depósitos.

Ou seja, além da necessidade de efetiva comprovação da *origem* dos depósitos (sem o que permanece hígida a presunção legal de omissão de receitas), o art. 42 também impõe ao fiscalizado o ônus de comprovar a sua correta *tributação* (se o caso de se tratar de receita tributável), sem o que também permanece hígida a imputação de omissão de receitas feita com base no referido dispositivo.

Em outras palavras, para não sofrer a tributação sobre o referido depósito como omissão de receitas, cabe ao fiscalizado demonstrar que aquele depósito bancário, por hipótese: ***(i)*** não corresponde a uma receita; ou ***(ii)*** corresponde a uma receita que, por qualquer razão, seja isenta ou não tributável; ou ***(iii)*** corresponde a uma receita devidamente contabilizada e já oferecida à tributação.

E a situação da recorrente, conforme visto, não se enquadra em nenhum desses casos. Pelo contrário, a recorrente apenas apresentou extratos e demonstrativos indiciários de que os depósitos em questão corresponderiam, a princípio, a receitas tributáveis, e, além disto, expressamente reconheceu que não as contabilizou e nem tampouco as submeteu à tributação pelos impostos e contribuições exigidos nos presentes autos.

Nenhum reparo a fazer, portanto, ao lançamento fiscal, também sob esta ótica, pois restou perfeitamente configurada a omissão de receitas.

O CARF também já se manifestou em sentido semelhante em diversos outros casos envolvendo a tributação por omissão de receitas com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, sempre transferindo ao contribuinte o ônus de demonstrar que as receitas consideradas omitidas pelo fisco, com base nos depósitos bancários, haviam sido por ele oferecidas à tributação.

Neste sentido, os seguintes precedentes, a título exemplificativo:

> "OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES RECEBIDOS DE OPERADORAS DE CARTÕES. EXISTÊNCIA DE RECEITAS DECLARADAS. COMPROVAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DE PARTE DOS RENDIMENTOS. ÔNUS DA PROVA.
> Comprovado o recebimento de receitas por intermédio de operadoras de cartões em valores muito acima dos rendimentos declarados, e sendo impossível se identificar, na escrituração contábil e nos documentos apresentados, se parte dessas receitas já haviam sido tributadas, correto se considerar a totalidade dos valores recebidos por meio de cartões como omitidos, em especial quando o contribuinte foi por diversas vezes intimado a colaborar, mas se recusou expressamente a fazê-lo." (Acórdão nº 1102-001.017, sessão de 12/02/2014, relator José Evande Carvalho Araujo)
>
> "IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei n° 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com base em depósitos bancários quando o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem do rendimento, seja isento, não tributável ou exclusivo de fonte ou já objeto de tributação na DIRPF." (Acórdão CSRF nº 04-00.654, sessão de 19/09/2007, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)
>
> "IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei n° 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com

Documento nato-digital

> base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova originar-se de rendimentos tributados, isentos ou não tributáveis." (Acórdão CSRF nº 04-00.444, sessão de 12/12/2006, relator José Ribamar Barros Penha)

Ainda no mesmo sentido do presente voto, transcreve-se ainda o seguinte excerto do voto condutor proferido pelo conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho no acórdão nº 1102-001.321, também tratando desta matéria, *verbis*:

> "**A par da ausência de efetiva comprovação acerca da origem dos valores depositados**, mediante apresentação de documentação hábil e idônea em que haja coincidência de datas e valores, **o afastamento da tributação dos montantes em referência apenas se justificaria se a Contribuinte tivesse comprovado à Fiscalização o oferecimento à tributação dos montantes respectivos ou a não incidência/isenção tributária na hipótese**. Mesmo diante dos esclarecimentos apresentados pela Contribuinte, os quais, reitere-se, estão desacompanhados de adequada comprovação, ainda assim **a exigência dos tributos deveria ser mantida, ante a ausência de tributação respectiva pela Contribuinte**." (destaques acrescidos)

Em síntese e conclusão, tem-se que o art. 42 da Lei 9.430/1996 constitui uma presunção legal cujo efeito é o de transferir ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, o que somente pode ser feito mediante a comprovação da *origem dos recursos*, bem como do correto *oferecimento da respectiva receita à tributação*, no caso de se tratar de receita tributável.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Documento nato-digital