



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13609.001693/2007-35
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.951 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de setembro de 2021
Recorrente GENESCO APARECIDO DE OLIVEIRA JUNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. IDENTIFICAÇÃO DA PESSOA DEPOSITANTE. AFASTAMENTO DO ÔNUS DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.

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 e de forma individualizada, a origem dos recursos utilizados nessas operações, aí entendida sua origem - em sentido estrito - e sua natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Maurício Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (Suplente Convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Martin da Silva Gesto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.951 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13609.001693/2007-35

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão de recurso voluntário 2202-002.845, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção em decisão confirmada em sede de agravo, para que seja rediscutida a seguinte matéria: depósitos bancários - identificação do depositante versus identificação da operação. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

A comprovação da origem dos recursos depositados compreende a apresentação de documentação, hábil e idônea, que identifique a fonte do recurso e a natureza jurídica da operação que lhe deu causa e suporte.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar PARCIAL provimento para excluir da base de cálculo R\$ 17.197,60, relativa ao ano-calendário 2004. Pelo voto de qualidade, dar PARCIAL provimento para excluir R\$ 2.028.841,87 da base de cálculo relativa ao ano-calendário 2005, vencidos os Conselheiros RAFAEL PANDOLFO, FABIO BRUN GOLDSCHMIDT e GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado), que excluam R\$ 2.815.464,55. Designada para redigir o voto vencedor nessa parte a Conselheira DAYSE FERNANDES LEITE (Suplente convocada). Fez sustentação oral pelo contribuinte o Dr. Mateus de Abreu Mendonça, OAB n.º 81.186MG.

Neste tocante, em seu recurso especial, o sujeito passivo basicamente alega que, conforme acórdão paradigma 2801-002.623, a identificação do depositante afasta a presunção de omissão de rendimentos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais alegou, em síntese, que a comprovação exigida pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à origem dos recursos empregados nas referidas operações, origem esta que não se confunde com a mera indicação/identificação dos depositantes.

Parcelamento referente a débito apurado em declaração retificadora e relativo às receitas da atividade rural.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

2 Depósitos bancários - comprovação da origem

O presente recurso visa a rediscutir a origem da quantia total de R\$786.662,68. Neste tocante, o Relator, que ficou vencido nesta matéria, havia entendido o seguinte:

Quanto aos depósitos abaixo listados, a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 975 do e-processo) reconhece que, de acordo com a documentação fornecida pelo contribuinte, os valores seriam provenientes da empresa GAO & Filhos Pecuária e Agricultura Ltda. e estariam (conforme fl. 976 do e-processo) escriturados no Livro Caixa do recorrente. Não obstante, glosou-os como “Omissão de Rendimento caracterizada depósitos bancários de origem não comprovada”.

Total 678.722,68

[...]

Situação semelhante ocorre quanto ao depósito bancário feito em 02/08/05, no valor de R\$ 62.900,00, no Banco 409, Agência 7157, conta n.º 2602663. Da leitura da planilha feita pela fiscalização (fl. 978 do e-processo), constata-se na coluna “Histórico” a seguinte informação: “TED RECEBIDA POTTENCIAL GAO”. Em que pese não conste a denominação completa da empresa G.A.O & Filhos Pecuária Ltda., a indicação constante no campo histórico é suficiente para corroborar as alegações do contribuinte de que tal depósito decorre de pagamento feito pela referida empresa. Ora, não bastasse a indicação das iniciais da empresa, esta foi mencionada ao longo de todo o procedimento de fiscalização sendo que, inclusive, em determinados momentos a fiscalização acatou as justificativas do contribuinte no que refere a essa empresa. Ou seja, resta claro que o depósito decorre da pessoa jurídica em razão da atividade rural desempenhada pelo contribuinte.

Total 62.900,00

Quanto aos depósitos abaixo transcritos, é possível identificar a origem do depositante nos documentos apresentados às fls. 1143 e 1147 do e-processo. O primeiro depósito foi feito pelo Sr. Wellington Gonzaga da Silva (conforme comprovante à fl. 1143 do e-processo). O segundo, pela Empresa Racional Imóveis e Seguros Ltda. (conforme documento de fl. 1147 do e-processo).

Total 45.000,00

[...]

Portanto, entendo que o total de R\$ 786.662,68 deve ser excluído da base de cálculo, em decorrência de erro na sua tipificação e no enquadramento legal, o que acarreta nulidade do auto de infração em relação a tais valores.

Em contrapartida, o Redator Designado entendeu que essa não seria a melhor interpretação da matéria e que:

A acepção da palavra origem, utilizada no dispositivo acima transcrito, não significa simplesmente demonstrar quem é o responsável pelo depósito, mas, principalmente, identificar a natureza da operação que deu causa ao crédito.

[...]

No presente caso, identificou-se o depositante, todavia, a operação que deu causa aos depósitos não foram esclarecidas, de modo que não se pode admitir a exclusão de tais créditos da base de cálculo da infração.

Pois bem. De conformidade com o § 2º do art. 42 da Lei 9430/96, os valores cuja origem houver sido comprovada se submeterão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente (vide abaixo). Como o sujeito passivo é produtor rural (tanto que sofreu acusação de omissão de rendimentos da atividade rural); como parte das receitas ora apuradas como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada foi escriturada no livro caixa como receitas da atividade rural; e como a fonte pagadora é empresa cuja denominação social demonstra se tratar de empresa rural; entendo ser descabida a aplicação da presunção, pois está documentalmente demonstrado se tratar de receitas oriundas da atividade rural. Além disso, e como desde a fiscalização foi identificada a fonte e a causa dos pagamentos, a autoridade fiscal poderia, na pior das hipóteses, buscar a verdade real e tributar os

valores de acordo com as normas aplicáveis, inclusive como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, se fosse o caso.

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.

Em síntese, entendo que foi demonstrada a fonte e a natureza dos pagamentos efetuados pela GAO & FILHOS PECUÁRIA E AGRICULTURA LTDA, de tal modo que adoto os seguintes fundamentos do voto vencido como razões de decidir:

Quanto aos depósitos abaixo listados, a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 975 do e-processo) reconhece que, de acordo com a documentação fornecida pelo contribuinte informa, os valores seriam provenientes da empresa GAO & Filhos Pecuária e Agricultura Ltda. e estariam (conforme fl. 976 do e-processo) escriturados no Livro Caixa do recorrente. Não obstante, glosou-os como “Omissão de Rendimento caracterizada depósitos bancários de origem não comprovada”.

Total 678.722,68

[...]

Situação semelhante ocorre quanto ao depósito bancário feito em 02/08/05, no valor de R\$ 62.900,00, no Banco 409, Agência 7157, conta nº 2602663. Da leitura da planilha feita pela fiscalização (fl. 978 do e-processo), constata-se na coluna “Histórico” a seguinte informação: “TED RECEBIDA POTTENCIAL GAO”. Em que pese não conste a denominação completa da empresa G.A.O & Filhos Pecuária Ltda., a indicação constante no campo histórico é suficiente para corroborar as alegações do contribuinte de que tal depósito decorre de pagamento feito pela referida empresa. Ora, não bastasse a indicação das iniciais da empresa, esta foi mencionada ao longo de todo o procedimento de fiscalização sendo que, inclusive, em determinados momentos a fiscalização acatou as justificativas do contribuinte no que refere a essa empresa. Ou seja, resta claro que o depósito decorre da pessoa jurídica em razão da atividade rural desempenhada pelo contribuinte.

Total 62.900,00

Ademais, entendo que a administração não pode agir com base em presunções quando a verdade real está ao seu alcance, mormente diante dos documentos e dos esclarecimentos prestados pelo próprio sujeito passivo na fase de fiscalização. Como diz o professor Hugo de Brito Machado Segundo¹:

De acordo com o princípio da busca pela verdade real, também conhecido como princípio da busca pela verdade material, decorrente direto da regra da legalidade, a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes.

E na medida em que os valores foram escriturados no livro caixa como recebimentos da atividade rural e como há documentação suficiente nesse sentido, entendo descabido inverter o ônus da prova em desfavor do sujeito passivo.

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 31

Além disso, a omissão de rendimentos é uma presunção decorrente da lei, gerada a partir de depósitos cuja origem não teria sido determinada pelo sujeito passivo. Expressando-se de outra forma, a partir do fato conhecido (existência de depósitos sem comprovação de origem), chegar-se-ia à conclusão sobre a existência do fato até então desconhecido, suposto e de provável ocorrência (o contribuinte teria omitido rendimentos sujeitos à tributação do imposto sobre a renda). A doutrina do professor Roque Antonio Carraza² é elucidativa nesse contexto:

Presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido. Nisto difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples probabilidade.

A presunção é elemento importantíssimo na dialética jurídica, mas não torna invariavelmente verdadeiros fatos apenas possíveis.

Quem presume obtém o convencimento antecipado da verdade provável sobre um fato desconhecido, a partir de fatos conhecidos a ele conexos.

Como se pode perceber, não há prova direta acerca da ocorrência da omissão de rendimentos tributáveis, vez que ela é presumida a partir de outros fatos certos e conhecidos. Logo, em havendo prova e confissão que desmereçam o conteúdo axiológico da presunção, não vejo como ela pode prevalecer em desfavor de quem quer que seja. De conformidade com a doutrina da professora Maria Rita Ferragut³:

Toda ação humana está indissociavelmente ligada ao valor. Valorar a prova não foge à regra, pois, se a prova manifesta-se sempre por meio da linguagem e se a linguagem é um objeto cultural criado pelo homem e, por isso, necessariamente impregnado de valor, não poderíamos deixar de reconhecer a influência de valores na Teoria das Provas.

Por fim, e quanto à quantia remanescente de R\$45.000,00, entendo que a comprovação da origem (ou seja, a comprovação dos depositantes) afasta a possibilidade de aplicação da regra presuntiva do art. 42 da Lei 9430/96, que alude expressamente ao verbete origem (“*a origem dos recursos utilizados nessas operações*”), não fazendo menção à causa dos depósitos. Fazendo um paralelo com a atuação relativa a pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados (art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores), veja-se que, quando quis, a lei expressamente apartou o aspecto subjetivo relacionado ao fato gerador (em se tratando do art. 674, o beneficiário dos pagamentos) do aspecto objetivo (operação ou causa).

Destarte, deve ser provido o recurso especial do contribuinte.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

² CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos. 3ª ed, rev, ampl e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 487.

³ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9202-009.951 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13609.001693/2007-35

Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Nogueira Righetti - Redator designado

Não obstante o muito bem fundamentado voto do Relator, ousou dele divergir quanto à aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/96.

Isto porque, entendeu que parte dos depósitos havia sido comprovada como proveniente da atividade rural; parte outra, a identificação da origem (depositante), seria o suficiente para afastar a tributação com arrimo naquele artigo 42.

Note-se, de início, que o fundamento utilizado pelo colegiado recorrido para a manutenção, na base impositiva do lançamento, do valor total de R\$ 786.622,68, foi justamente a não comprovação das operações que teriam dado causa aos correspondentes depósitos, muito embora houve sido identificado o depositante.

É dizer, entendeu-se que a comprovação do depositante, sem que se comprovasse, ainda, a operação que deu causa ao depósito, não seria o suficiente para afastar a tributação por presunção legal a que alude o já citado artigo 42 da Lei 9.430/96. Confira-se:

[...]

Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se os valores tributáveis compuseram a base de cálculo, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida.

No presente caso, identificou-se o depositante, todavia, a operação que deu causa aos depósitos não foram esclarecidas, de modo que não se pode admitir a exclusão de tais créditos da base de cálculo da infração.

E é justamente aí que reside a controvérsia: a mera identificação do depositante é ou não suficiente ?

Penso que não.

O artigo 42 da Lei 9.430/96 é claro ao estabelecer uma presunção legal de omissão de rendimentos caracterizados pelos 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, dispensando o Fisco, inclusive, de comprovar o consumo da renda representada por esses depósitos sem origem comprovada⁴.

De outro lado, seu § 2º traz um dever a ser observado pelo Fisco, uma vez comprovada a origem do recurso pelo intimado, no sentido de que referidos valores, sempre que sujeitos à tributação, deverão se submeter às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Perceba-se, com isso, que a lógica do dispositivo, quando analisado conjuntamente a seu § 2º é no sentido de que a inversão do ônus da prova, no que toca à comprovação da origem do recurso, passa pela identificação, pelo titular da conta, do depositante (origem em sentido estrito) chegando à sua causa/natureza.

⁴ Súmula CARF n.º 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Feito isso, passa a competir à autoridade autuante, aí sim, o correto enquadramento da natureza do recurso comprovada, é dizer, se de rendimentos isentos, ou mesmo já tributados na DIRPF, sujeitos à tributação exclusiva (ganho de capital, por exemplo) ou ao ajuste anual, observando-se, por certo, as regras específicas na espécie, como por exemplo no caso da atividade rural.

Assim sendo, penso que a mera identificação do depositante, se pessoa jurídica ou física, não seria o suficiente para exigir um diferente enquadramento da infração imputada pelo Fisco, para que passasse a constar, como entende alguns, "omissão de rendimentos recebidos de pessoa física ou jurídica."

Note-se que para que haja a análise individualizada dos créditos – como preceitua o § 3º daquele artigo - torna-se inquestionavelmente necessário que os esclarecimentos prestados pelo fiscalizado os sejam desta forma. Vale dizer, a partir da intimação fiscal, na qual são apontados os créditos em conta objetos da ação fiscal, o intimado deve comprovar, um a um, sua origem e natureza e não apenas apontar o depositante, como quer fazer crer o recorrente.

Evidentemente, referida comprovação deve se dar a partir de documentação hábil e idônea que caracterize a natureza da operação que se alega ter efetivamente ocorrido, ainda que para tanto surja a necessidade de se compor ou decompor o valor questionado. Ou seja, determinado crédito pode ter resultado de várias operações; da mesma forma que determinada operação pode ter dado lastro a mais de um depósito.

Não importa, com isso, a metodologia empregada para demonstrar o relacionamento entre as operações e os ingressos, desde que se dê de forma individualizada, sob a ótica dos depósitos em conta, e que seja suportado por documentação hábil e idônea.

Assim sendo, não é, por exemplo, com a apresentação desconcatenada de documentos que fará com que o recorrente tenha se desincumbido de seu mister. Esse ônus definitivamente não se transfere, desta forma, à autoridade autuante ou à julgadora.

Não é pelo fato de dezenas, centenas ou, por vezes, milhares de créditos em conta apresentar a identificação do depositante – e veja que isso não é raro na atual sistemática bancária – que o Fisco estaria, a partir daí, obrigado a diligenciar e/ou circularizar para identificar a causa/natureza dos créditos, pois se assim fosse, estaria pondo por terra toda a lógica da presunção legal, que conta, inclusive, com a dispensa a que o Fisco demonstre o consumo da renda, tal como estabelece a já citada Súmula CARF 26.

Se se dispensa o Fisco da comprovação do consumo, por que se exigiria a comprovação da natureza/causa ?

Como posto acima, também divirjo daqueles que advogam que uma vez identificado o depositante, se pessoa jurídica por exemplo, a tributação deveria se dar fundamentada como se omissão de rendimento recebidos de pessoa jurídica fosse.

Imagine-se, apenas a título ilustrativo, que determinada empresa de fachada promovesse diversos depósitos, como interposta pessoa, na conta de determinado beneficiário pessoa física, que, uma vez intimado, não foi capaz de comprovar a natureza da operação que dera lastro a tais depósitos.

A não comprovação da natureza/causa da operação que justificara o crédito não confere a certeza necessária ao autuante de que haja – inquestionavelmente – uma relação jurídica obrigacional entre o beneficiário e a pessoa jurídica depositante, que justifique seja deslocada a tributação, da regra presuntiva legal, para uma mais específica ou mesmo que seja

atuada a empresa de fachada, como no exemplo dado, para a cobrança do IR na fonte sobre suposto pagamento sem causa. Não me parece que a lógica tributária pudesse levar a tal conclusão.

Não custa destacar que a presunção estabelecida pelo artigo 42 é voltada ao titular da conta em que se deram os depósitos/créditos auditados, não se estendendo ao depositante ou à natureza/causa dos créditos.

Por oportuno, trago à lume a Exposição de Motivos relativa ao PL 2.448/1996 (mensagem n.º 990/96), do qual se originou a Lei 9.430/96⁵. Vejamos, em especial no que diz respeito ao seu artigo 42:

Os arts 32 a 47 melhor instrumentalizam a fiscalização tributária, atribuindo-lhe competências que possibilitarão maior eficiência no combate aos ilícitos tributários, oferecendo, ainda, maior transparência às suas atividades e maiores garantias aos contribuintes. Nesse contexto, tem-se que:

[...]

Por sua vez, o artigo 42 objetiva o estabelecimento de critério juridicamente adequado e tecnicamente justo para apurar, mediante a análise da movimentação financeira de um contribuinte, pessoa física ou jurídica, valores que se caracterizem como rendimentos ou receitas omitidas. Há que se observar que a proposta não diz respeito ao acesso à informações protegidas pelo sigilo bancário, as quais continuarão sendo obtidas de acordo com a legislação e jurisprudências atuais. O que se procura é, a partir da obtenção legítima das informações, caracterizar-se e quantificar-se o ilícito fiscal, sem nenhum arbítrio, mas de forma justa e correta, haja vista que a metodologia proposta permite a mais ampla defesa por parte do contribuinte. **Também importa ressaltar que a análise da movimentação deverá ser individualizada por operação, onde o contribuinte terá a oportunidade de, caso a caso, identificar a natureza e a origem dos respectivos valores. Dessa forma, tem-se a certeza que as parcelas não comprovadas, ressalvadas transferências entre conta de mesma titularidade ou movimentações de pequeno valor (art. 42, §3º), sejam, efetivamente, fruto de evasão tributária.**

Extrai-se da exposição acima que compete ao fiscalizado a comprovação, individualizada por operação, da origem e da natureza – veja-se, também da natureza, dos respectivos valores, sob pena de, em não o fazendo, serem tomados pelo Fisco como fruto de evasão tributária.

Assim sendo, penso que o dever do Fisco nasce com o cumprimento integral por parte do intimado de demonstrar, e não apenas ilustrar, a origem e natureza dos recursos consubstanciados nos depósitos apontados pelo Fisco, relacionando-os, individualizadamente, ao que se pretende comprovar, **o que, definitivamente, não foi feito nestes autos, tal como asseverou o colegiado a quo.**

Nesse rumo, VOTO por NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

⁵ <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD19NOV1996.pdf#page=43>
Pág. 83 do PDF

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-009.951 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13609.001693/2007-35