



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16095.000085/2007-39
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.877 – 1ª Turma
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente V V EDITORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ÔNUS DA PROVA. LEI 9.430/1996, ART. 4º.

Há similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma quando ambos tratam do ônus da prova relacionado à aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

Cabe ao contribuinte, no curso do processo administrativo, demonstrar a natureza da operação, para afastar a presunção de omissão de receita tratada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. RESGATE DE EXPORT NOTES.

Os documentos de resgate de aplicações em “export notes” que contêm vícios de ilegalidade, por terem sido celebradas com empresas que existem somente no papel (*paper companies*), não podem ser considerados documentos hábeis e idôneos, para fins de comprovar a origem dos valores creditados em conta bancária e, com isso, elidir o lançamento fiscal.

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, vencida a

conselheira Cristiane Silva Costa (relatora), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, com apuração pelo lucro real, diante de omissão de receita presumida pela ausência de comprovação de origem de depósitos bancários, quanto aos anos-calendário de 2002 e 2003, sendo imputada multa de 75%. Também foram lançados, de forma reflexa, CSLL, PIS e COFINS (Autos de Infração às fls. 317/341 - volume 2).

A contribuinte apresentou Impugnações Administrativas, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas pela manutenção integral dos lançamentos, conforme acórdão (520/540 - volume 3), do qual se destaca trecho da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Omissão de- Receitas. Depósito Bancário. Falta de Comprovação da Origem.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A escrituração, mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, apenas quando comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Regularmente constituída a prova de serem inexistentes ou fictícias as empresas com as quais a empresa insiste ter celebrado Contratos de Cessão de Crédito de Exportação, restam sem origem os recursos depositados em sua conta corrente e vinculados àquelas operações.

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento pela 2ª Turma da 2ª Câmara deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. DESNECESSIDADE.

Verificada a omissão de receitas, a autoridade efetuará o lançamento do imposto de renda e seus reflexos de acordo com o regime de tributação adotado pela contribuinte, no caso, o lucro real, nos termos do que dispõe o art. 24, caput e parágrafos, da Lei nº 9.249, de 1995. Não havendo desclassificação da escrituração contábil e fiscal da empresa é descabido efetuar o arbitramento do seu lucro.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. RESGATE DE EXPORT NOTES.

Por expressa disposição legal, consideram-se receitas omitidas os valores creditados em conta mantida junto à instituição financeira cuja origem não seja comprovada, mediante documentação hábil e idônea. O resgate de aplicações em "export notes", que contém vícios de ilegalidade por terem sido celebradas com empresas que existem somente no papel, não podem ser considerados documentos hábeis e idôneos para comprovar os valores creditados e, com isso, elidir o lançamento fiscal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS E COFINS

Subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que ensejaram os lançamentos são os mesmos.

Consta do voto do relator a justificativa para a manutenção do lançamento, ex-Conselheiro Carlos Alberto Donassolo:

Em seu recurso, a defesa argumenta que os depósitos bancários estariam regularmente contabilizados e a sua origem provém do resgate de aplicações em títulos, denominados Export Notes, cujos recursos aplicados seriam provenientes de empréstimos concedidos pelo Banco Santos. Diz que encontra-se clara a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, não vislumbrando qualquer omissão de receitas. Acaso não admitida a contabilização dos depósitos como resgates de aplicações, deveria haver a desclassificação da escrituração contábil da empresa, impondo-se a adoção do lucro arbitrado.

Por seu turno, o lançamento tributário foi mantido pela DRJ/Campinas porque teria ficado evidenciado que os valores contabilizados como resgates de aplicações financeiras em Export Notes, contratadas com as empresas Quality Negócios e Participações Ltda. e Contaserv Serviços Ltda, não teriam restado devidamente comprovadas, mas, ao contrário, teriam sido descharacterizadas porque realizadas com empresas 'de fachada', também conhecidas como paper companies (companhias que só existem no papel), conforme denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal (fls. 256/297), em face

de processo judicial que corre contra os administradores do Banco Santos. Como as empresas contratantes não existem e nem as operações ali indicadas, deveria manter-se sem origem/causa os depósitos bancários efetuados na conta da autuada.

Da apertada síntese descrita acima, pode-se perceber que a questão crucial é definir se os resgates das aplicações efetuadas pela autuada em títulos denominados Export Notes, de emissão das duas empresas mencionadas, que se identificou só existirem no papel (paper companies), podem ser aceitos como origem dos depósitos bancários. (...)

Pois bem. No caso em tela, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 250, para justificar os depósitos bancários em “CHEQUES” e em “TEDs”, fls. 253, a empresa limitou-se a apresentar “cópias de recibos” assinados, unicamente, pelo responsável pela administração da empresa autuada (Alessandro Poli Veronezi), nos quais declara, em nome da fiscalizada, ter recebido das empresas “Quality” e “Contaserv” quantias equivalentes aos depósitos bancários reclamados, documentos que a fiscalização não aceitou como prova hábeis para a comprovação das operações, por se tratarem de declarações unilaterais de recebimento das quantias por parte da fiscalizada (VV Editora Ltda), não assegurando a efetividade das transferências de valores. Além dos referidos recibos, ainda foi apresentado um “documento” do Banco Santos, de fls. 230, para justificar um crédito de R\$ 1.372.000,00 na conta bancária mantida pela fiscalizada no Banco Santos, cujo titular da conta debitada seria a empresa “Quality”, sem demonstrar a que título foi feita a transferência.

Já por ocasião da impugnação, a empresa juntou outros documentos, fls. 356 a 433, dentre os quais podemos relacionar, a seguir, aqueles mais importantes:

- Cópia do livro Razão (fls. 356/357);*
- Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação (Export Notes) celebrado entre a Cedente: Quality Negócios e Participações Ltda. e a Cessionária: V V Editora Ltda. (aplicadora), (fls. 358/359), conjuntamente com contrato de SWAP celebrado entre as mesmas empresas (fls. 360/361);*
- Contratos de Mútuo celebrados entre o Banco Santos e a V V Editora Ltda. e Notas Promissórias vinculadas a esses Contratos, (fls. 362 a 365) – (fls. 404 a 415) – (fls. 428 a 430);*
- Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação (Export Notes) celebrado entre a Cedente: Contaserv Serviços S/C Ltda. e a Cessionária: V V Editora Ltda. (aplicadora), (fls. 366/367), conjuntamente com contrato de SWAP celebrado entre as mesmas empresas (fls. 368/369); A empresa Contaserv não assinou os respectivos contratos.*
- Contratos de Mútuo celebrados entre o Banco Santos e a V V Editora Ltda. e Notas Promissórias vinculadas a esse Contrato, fls. 370 a 372;*
- Avisos de lançamento do Banco Santos e respectivos Recibos assinados pelo representante da V V Editora Ltda, (fls. 380 a 403) – (fls. 416 a 427) – (fls. 431 a 433);*

Como já relatado, os depósitos bancários com origem nos resgates das aplicações em Export Notes, celebrados com a Quality e Contaserv, foram objeto da caracterização de presunção da omissão de receitas.

No caso em tela, pesa contra a autuada o fato de que, por ocasião da denúncia criminal proposta pelo Ministério Público Federal, em face dos administradores do Banco Santos, fls. 256 a 297, foi identificado que as empresas Contaserv e Quality (entre outras) seriam empresas ‘de fachada’, também conhecidas como paper companies (companhias que só existem no papel). (...)

Ora, da descrição da denúncia oferecida pelo Ministério Público, verifica-se que os documentos que a autuada apresentou, como sendo suficientes para a comprovação dos recursos depositados em sua conta bancária, originado de resgates das aplicações em Export Notes, encontram-se eivados de vício de ilegalidade, posto que foram celebrados com empresas de ‘fachada’, com o objetivo de criar um “mecanismo simulado” destinado a desviar recursos da instituição financeira, Banco Santos, conforme descrição do Ministério Público Federal e acatado por decisão judicial.

Como visto anteriormente, a definição de documento “idôneo” pressupõe o fato de ser considerado um documento “amparado pelo direito” celebrado de maneira “regular e legalmente admitido”. Um documento celebrado com empresa de ‘fachada’, utilizada para simular operações não pode ser considerado “amparado pelo direito”, muito menos “regular e legalmente admitido”, como deve ser a característica de um documento “hábil e idôneo” exigido pela lei fiscal.

No presente caso, as Export Notes se caracterizam por serem documentos fraudados, simulados, com vício de ilegalidade, não produzindo qualquer efeito, nos termos dos arts. 166, VI e 167, § 1º, I, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro) (...)

Registre-se, ainda, que o contrato de aquisição de Export Notes, celebrado entre a autuada e a empresa Contaserv, fls. 366 a 369, sequer foi assinado por esta última, o que vem, também por mais esse motivo, enfraquecer a validade dos documentos apresentados pela autuada.

Pesa também contra a autuada a não comprovação da origem do depósito efetuado em seu nome, relativo a transferência eletrônica (TEDC), de R\$ 1.372.000,00, efetuada em 28/11/2002, pela paper company Quality, para a conta da empresa fiscalizada, fls. 163 e 180. (...)

Por fim, é preciso registrar que a defesa não se manifestou a respeito dos valores de três depósitos bancários efetuados na conta da autuada do Banco Real S/A, discriminados na planilha da fl. 253, motivo pelo qual, também sobre esses valores devem ser exigidos os tributos lançados pela autoridade fiscal. (...)

Resta ainda mencionar que não encontro justificativa em proceder ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, como

pleiteado pela defesa em seu recurso. A autuada optou por apurar o seu lucro pela sistemática do lucro real anual, conforme se verifica das declarações DIPJs entregues, fls. 39 e 85. De acordo com o que consta dos autos, as operações da empresa encontram-se devidamente registradas. Dessa forma, verificada a omissão de receitas, a autoridade efetuará o lançamento do imposto de renda e seus reflexos de acordo com o regime de tributação adotado, nos termos do art. 24, caput e parágrafos, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

A contribuinte foi intimada em 25/01/2012 (fls. 660), interpondo recurso especial em 09/02/2012 (664/685), no qual sustenta divergência na interpretação da lei tributária a respeito do **ônus da prova para afastar a presunção de omissão de receita** fundada no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, apontando como paradigmas os acórdãos **(i) 106-77.111** (processo nº 19515.004221/2003-36), no qual se decidiu: "Não se pode, simplesmente, ancorar-se na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, obrigando o contribuinte a comprovar a causa da operação, e se esta foi tributada. Conhecendo-se a origem dos depósitos na fase da autuação, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no art. 42, da Lei nº 9.430/96." e **(ii) 2102-01.135** (processo administrativo nº 10283.005822/2004-43), constando desta decisão que "não se poderia utilizar a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, quando a documentação juntada aos autos demonstra a verossimilhança da alegação do recorrente". A Recorrente indica um terceiro acórdão adotando interpretação dissonante do acórdão recorrido **(106-17.164)**, tratando da mesma matéria.

O Presidente da 2ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) deu seguimento ao recurso especial do contribuinte (fls. 787/800), conforme trecho a seguir colacionado:

Constato a ocorrência de divergência de interpretação da lei tributária a ser solucionada mediante o processamento do recurso especial em pauta.

Vê-se que no contexto dos acórdãos paradigmas, o ônus da Contribuinte em relação à comprovação da origem dos depósitos bancários abarcou apenas a comprovação do depositante, e não da causa da operação, de sua natureza, etc., de modo que caberia à Fiscalização perscrutar as informações prestadas pelo fiscalizado a esse respeito, confirmando ou infirmando essas informações, para, se fosse o caso, tributar os valores fora da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, dentro das normas específicas de tributação dos valores percebidos.

O acórdão recorrido, por sua vez, incluiu no escopo do ônus probatório previsto no art. 42 da Lei 9.430/1996, além da identificação do depositante, a demonstração do evento a que se referia a transferência bancária.

A divergência se dá na divisão da composição do ônus probatório para fins de aplicação da referida presunção legal de omissão de receitas, especialmente em relação à autuação com base no depósito bancário de R\$ 1.372.000,00 efetuado pela empresa Quality na conta bancária da Recorrente.

O acórdão recorrido, ao não admitir os documentos apresentados como comprovação da origem do depósito bancário, em razão das fraudes envolvendo o Banco Santos e as empresas Quality e Contaserv, impôs todo o ônus probatório, inclusive no que diz respeito à causa da operação, para a Contribuinte, que deveria demonstrar outra causa que não a

indicada nos documentos apresentados, e manteve a autuação no próprio contexto do art. 42 da Lei 9.430/1996.

A divergência está demonstrada.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, sustentando a necessidade de prova da origem dos depósitos, não bastando a identificação dos depositantes, com fundamento nos artigos 42 da Lei nº 9.430/1996 e 334, IV, do Código de Processo Civil. Pleiteia, assim, seja negado provimento ao recurso especial (fls. 802/807).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Inicialmente, esclareço que não tomo conhecimento do 3º acórdão paradigmático indicado pela Recorrente (106-17.164), em observância ao artigo 67, § 7º, do atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015). Em sentido similar previa o artigo 67, § 5º, do Regimento Interno do CARF anterior (Portaria MF 256/2009), vigente ao tempo da interposição do recurso pela Procuradoria.

O recurso é tempestivo, razão pela qual passo à análise da divergência na interpretação tributária para fins de julgamento de sua admissibilidade.

Consta da ementa do acórdão recorrido, a respeito do tema em debate por meio de recurso especial:

Por expressa disposição legal, consideram-se receitas omitidas os valores creditados em conta mantida junto à instituição financeira cuja origem não seja comprovada, mediante documentação hábil e idônea. O resgate de aplicações em “export notes”, que contém vícios de ilegalidade por terem sido celebradas com empresas que existem somente no papel, não podem ser considerados documentos hábeis e idôneos para comprovar os valores creditados e, com isso, elidir o lançamento fiscal.

Destaco, ainda, trecho do voto do Conselheiro relator, justificando a causa pelas quais não admitiu a prova da origem dos depósitos bancários:

A matéria objeto do litígio diz respeito em analisar se os documentos apresentados pela autuada, como sendo a origem dos depósitos efetuados em sua conta bancária no Banco Santos, podem ser considerados hábeis e idôneos para comprovar as operações neles registrados e, por consequência, descaracterizar a presunção da omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pois bem. No caso em tela, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 250, para justificar os depósitos bancários em “CHEQUEs” e em “TEDs”, fls. 253, a empresa limitou-se a apresentar “cópias de recibos” assinados, unicamente, pelo responsável pela administração da empresa autuada (Alessandro Poli Veronezi), nos quais declara, em nome da fiscalizada, ter recebido das empresas “Quality” e “Contaserv” quantias equivalentes aos depósitos bancários reclamados, documentos que a fiscalização não aceitou como prova hábeis para a comprovação das operações, por se tratarem de declarações unilaterais de recebimento das quantias por parte da fiscalizada (VV Editora Ltda), não assegurando a efetividade das transferências de valores. Além dos referidos recibos, ainda foi apresentado um “documento” do Banco Santos, de fls. 230, para justificar um crédito de R\$ 1.372.000,00 na conta bancária mantida pela fiscalizada no Banco Santos, cujo titular da conta debitada seria a empresa “Quality”, sem demonstrar a que título foi feita a transferência.

Já por ocasião da impugnação, a empresa juntou outros documentos, fls. 356 a 433, dentre os quais podemos relacionar, a seguir, aqueles mais importantes:

- Cópia do livro Razão (fls. 356/357);*
- Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação (Export Notes) celebrado entre a Cedente: Quality Negócios e Participações Ltda. e a Cessionária: V V Editora Ltda. (aplicadora), (fls. 358/359), conjuntamente com contrato de SWAP celebrado entre as mesmas empresas (fls. 360/361);*
- Contratos de Mútuo celebrados entre o Banco Santos e a V V Editora Ltda. e Notas Promissórias vinculadas a esses Contratos, (fls. 362 a 365) – (fls. 404 a 415) – (fls. 428 a 430);*
- Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação (Export Notes) celebrado entre a Cedente: Contaserv Serviços S/C Ltda. e a Cessionária: V V Editora Ltda. (aplicadora), (fls. 366/367), conjuntamente com contrato de SWAP celebrado entre as mesmas empresas (fls. 368/369); A empresa Contaserv não assinou os respectivos contratos.*
- Contratos de Mútuo celebrados entre o Banco Santos e a V V Editora Ltda. e Notas Promissórias vinculadas a esse Contrato, fls. 370 a 372;*
- Avisos de lançamento do Banco Santos e respectivos Recibos assinados pelo representante da V V Editora Ltda, (fls. 380 a 403) – (fls. 416 a 427) – (fls. 431 a 433);*

Como já relatado, os depósitos bancários com origem nos resgates das aplicações em Export Notes, celebrados com a Quality e Contaserv, foram objeto da caracterização de presunção da omissão de receitas.

No caso em tela, pesa contra a autuada o fato de que, por ocasião da denúncia criminal proposta pelo Ministério Público Federal, em face dos administradores do Banco Santos, fls. 256 a 297, foi identificado que as empresas Contaserv e Quality (entre outras) seriam empresas ‘de fachada’, também

conhecidas como paper companies (companhias que só existem no papel). (...)

Ora, da descrição da denúncia oferecida pelo Ministério Público, verifica-se que os documentos que a autuada apresentou, como sendo suficientes para a comprovação dos recursos depositados em sua conta bancária, originado de resgates das aplicações em Export Notes, encontram-se eivados de vício de ilegalidade, posto que foram celebrados com empresas de 'fachada', com o objetivo de criar um "mecanismo simulado" destinado a desviar recursos da instituição financeira, Banco Santos, conforme descrição do Ministério Público Federal e acatado por decisão judicial.

Como visto anteriormente, a definição de documento "idôneo" pressupõe o fato de ser considerado um documento "amparado pelo direito" celebrado de maneira "regular e legalmente admitido". Um documento celebrado com empresa de 'fachada', utilizada para simular operações não pode ser considerado "amparado pelo direito", muito menos "regular e legalmente admitido", como deve ser a característica de um documento "hábil e idôneo" exigido pela lei fiscal. (...)

A análise do voto do relator demonstra que há duas questões principais que justificaram a negativa de provimento ao recurso voluntário: (a) não foram apresentados documentos à fiscalização que pudessem demonstrar de forma consistente a origem dos depósitos; (b) após a juntada de documentos em impugnação administrativa, foi averiguada a ilegalidade da origem das aplicações em "Export Notes". **Ambas as causas para negativa de provimento ao recurso relacionam-se ao ônus da prova tratado pelo artigo 42, da Lei nº 9.430/1996.**

Nesse contexto, a Recorrente indica 2 (dois acórdãos) paradigmas tratando do tema: (i) **106-77.111** (processo nº 19515.004221/2003-36), e (ii) **2102-01.135** (processo administrativo nº 10283.005822/2004-43).

Destaca-se trecho do voto vencedor do primeiro acórdão paradigma (nº **106-77.111**):

Percebe-se que a relatora está a exigir a comprovação da natureza da operação, ou seja, somente será excluída da tributação aqueles depósitos para os quais sejam comprovadas além da origem, a causa da operação. Ora, na fase da autuação, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 somente exige que o contribuinte comprove a origem da operação. Não há exigência de comprovação da natureza da operação, pois, comprovada a origem, caberá a autoridade autuante perscrutar a informação prestada pelo fiscalizado, confirmando ou infirmando a origem, devendo tributar os valores fora da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, dentro das normas específicas de tributação dos valores percebidos. (...)

Como acima se vê, para elidir a presunção legal em foco, basta que o contribuinte comprove a origem dos recursos. E, no caso aqui em debate, está sobejamente demonstrado que os recursos provieram do sócio Amaury Tavares de Oliveira Costa, estando a origem comprovada. Adicionalmente, entrando já no terreno

da natureza da operação, o fiscalizado afirmou que a devolução das importâncias foi causada em decorrência de frustração de investimento conjunto que não se realizou (fls. 478).

*Assim, para infirmar a justificativa do então fiscalizado, caberia à fiscalização intimar o Sr. Amaury Tavares de Oliveira Costa, objetivando investigar a natureza da operação, com o fito de verificar se esta estava no campo de incidência do imposto de renda, e, se fosse o caso, tributar os valores, na forma específica (como determinado pelo art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96), ou seja, fora da presunção da cabeça do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Jamais poderia, simplesmente, arrostar a justificativa do contribuinte, sem fazer qualquer prova em contrário, já que, cristalinamente, o fiscalizado comprovou a origem dos depósitos na fase da autuação, corroborando-a no recurso voluntário. A autoridade não poderia se ancorar na presunção do art. 42 de Lei nº 9.430/96, imputando ao contribuinte um ônus probatório que a Lei não fixou, ou seja, que deslindasse a natureza do negócio jurídico. Aqui, ressalte-se, o fiscalizado chegou até a informar a natureza da operação (devolução de numerário para investimento conjunto), a qual, ressalte-se, sequer estaria no campo de incidência do imposto de renda, não sendo infirmada, tal natureza, pela autoridade autuante. Assim, e por tudo, estão comprovadas a origem dos depósitos (oriundos do sócio Sr. Amaury Tavares de Oliveira Costa), conforme determina o art. 42 da Lei nº 9.430/96, e até a natureza da operação, **não tributável**, a qual não foi infirmada pela autoridade autuante. (grifamos)*

Curioso perceber que o mesmo voto vencedor consigna no acórdão paradigma que a prova deveria ser feita antes da autuação fiscal. Depois da autuação, esta prova só afastaria a presunção legal se demonstrado que "os valores não deveriam ser ordinariamente tributados":

Deve-se ressaltar que, caso o contribuinte faça a prova da origem 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 elidida se o contribuinte comprovar que os valores não deveriam ser ordinariamente tributados, pois, na fase recursal, a autoridade autuante não poderia 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. No caso vertente, repise-se, o contribuinte sempre comprovou as origens na fase da autuação, sem qualquer a autoridade autuante arrostar as origens apresentadas.

Em síntese, entenderam os julgares do acórdão paradigma que antes da autuação fiscal bastaria à contribuinte comprovar a origem dos valores depositados em conta corrente (sendo dispensável a comprovação da natureza da operação). Depois da autuação fiscal, só se afastaria a presunção legal se o contribuinte comprovasse que "os depósitos bancários têm origem em eventos fora do campo da tributação do imposto de renda".

Portanto, este primeiro acórdão paradigma (**106-77.111**) trata do **ônus da prova, ao contribuinte, na hipótese do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996**. Assim, este acórdão já seria suficiente à demonstração da divergência para fins de conhecimento do recurso especial.

No segundo paradigma e **(ii) 2102-01.135** (processo administrativo nº 10283.005822/2004-43 - fls. 746) restou decidido que:

Comprovada a origem dos depósitos bancários, a partir da indicação dos depositantes e de documentação que vincula o fiscalizado aos primeiros, caberá a fiscalização aprofundar a investigação da causa dos rendimentos, 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 9.430/96. Conhecendo a origem dos depósitos, quedando-se inerte a fiscalização, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Este segundo paradigma foi mantido pela 2ª Turma da CSRF, em julgamento posterior à interposição de recurso especial. No julgamento pela CSRF constou a respeito do ônus da prova, confirmado-se o acórdão então recorrido:

No caso, o sujeito passivo indicou quem realizou os depósitos em sua conta bancária, cabendo ao Fisco, para uso da presunção, ampliar a investigação sobre as informações prestadas.

No presente lançamento, o próprio Fisco atesta a plausibilidade das informações prestadas pelo contribuinte.

Percebe-se que o segundo paradigma também trata do **ônus da prova decorrente da interpretação do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996**, restando demonstrada a existência de divergência na interpretação da lei tributária.

Assim, cabe a esta Turma da CSRF decidir a respeito da interpretação do citado dispositivo legal, para então decidir pela manutenção da decisão recorrida, ou sua reforma.

Nesse sentido, **conheço do recurso especial**, passando à análise do seu mérito.

Passo à análise do mérito.

O julgamento de mérito do presente recurso especial depende da interpretação do artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, que prevê em seu *caput* e §§1º e 2º:

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. (grifamos)

Os acórdãos, recorrido e paradigmas, atribuíram interpretação distinta ao que seja *comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos recursos*. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que seria necessária a comprovação da operação que ocasionou o depósito bancário e sua legalidade, os acórdãos paradigmas decidiram que bastaria a indicação dos "depositantes e de documentação que vincula o fiscalizado aos primeiros" e "caberá a fiscalização aprofundar a investigação da causa dos rendimentos" (trechos do segundo acórdão paradigma).

Pois bem.

A Lei nº 9.430/1996 (art. 42) estabeleceu uma relação lógica entre um fato conhecido (depósito de origem não comprovada) e um fato desconhecido (auferir renda). Para desfazer esta operação lógica, o contribuinte deve comprovar a origem dos recursos, por documentação hábil e idônea, como menciona o próprio dispositivo legal.

A comprovação mencionada pelo caput do artigo 42 tem por finalidade afastar a presunção de omissão de receita, seja pela prova da prévia submissão dos rendimentos auferidos (créditos em conta corrente) à tributação, seja pela demonstração - por prova idônea e hábil - de que os valores depositados em conta não estariam submetidos à tributação. E não é possível comprovar de forma categórica uma ou outra hipótese (já foram tributados, ou não estão submetidos à tributação), para afastar a presunção do artigo 42, meramente com a menção da origem e da fonte pagadora.

Assim, **entendo que o ônus da prova da natureza da operação cabe à contribuinte**, para fins de afastar a presunção de omissão de receita tratada pelo artigo 42, diferentemente do que consta do acórdão paradigma.

Ainda é necessário aferir em que momento pode ser feita esta prova, se apenas no curso da fiscalização ou em todo processo administrativo e, ainda, avaliar a interpretação efetuada pelo acórdão recorrido do caso concreto, para julgamento da sua adequação à lei tributária vigente.

No caso dos autos, na fase de fiscalização, a Recorrente apresentou poucos documentos, que são insuficientes à prova da existência de operações com o Banco Santos, considerando-se a interpretação conferida ao artigo 42 do que seja comprovação da origem dos depósitos. São os seguintes documentos, relacionados no acórdão recorrido:

(...) a empresa limitou-se a apresentar "cópias de recibos" assinados, unicamente, pelo responsável pela administração da empresa autuada (Alessandro Poli Veronezi), nos quais declara, em nome da fiscalizada, ter recebido das empresas "Quality" e "Contaserv" quantias equivalentes aos depósitos bancários reclamados, documentos que a fiscalização não aceitou como prova hábeis para a comprovação das operações, por se tratarem de declarações unilaterais de recebimento das quantias por parte da fiscalizada (VV Editora Ltda), não assegurando a

efetividade das transferências de valores. Além dos referidos recibos, ainda foi apresentado um “documento” do Banco Santos, de fls. 230, para justificar um crédito de R\$ 1.372.000,00 na conta bancária mantida pela fiscalizada no Banco Santos, cujo titular da conta debitada seria a empresa “Quality”, sem demonstrar a que título foi feita a transferência.

Com efeito, compartilho do entendimento do auditor fiscal autuante no sentido da insuficiência destes documentos, afinal, como poderia se afastar a presunção legal de omissão de receita, fundada no artigo 42, da Lei nº 9430/1996, apenas com declarações do administrador da autuada, ou do Banco Santos (acima referidas), sem a compreensão do que sejam tais transferências? Afinal, sem a análise da natureza jurídica da operação não é possível aferir se a contribuinte, efetivamente, auferiu renda, ou se não. E tal análise não depende unicamente da demonstração da fonte pagadora.

À ocasião da impugnação administrativa, foram apresentados documentos mais consistentes, relacionados no acórdão recorrido:

Já por ocasião da impugnação, a empresa juntou outros documentos, fls. 356 a 433, dentre os quais podemos relacionar, a seguir, aqueles mais importantes:

- *Cópia do livro Razão (fls. 356/357);*
- *Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação (Export Notes) celebrado entre a Cedente: Quality Negócios e Participações Ltda. e a Cessionária: V V Editora Ltda. (aplicadora), (fls. 358/359), conjuntamente com contrato de SWAP celebrado entre as mesmas empresas (fls. 360/361);*
- *Contratos de Mútuo celebrados entre o Banco Santos e a V V Editora Ltda. e Notas Promissórias vinculadas a esses Contratos, (fls. 362 a 365) – (fls. 404 a 415) – (fls. 428 a 430);*
- *Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação (Export Notes) celebrado entre a Cedente: Contaserv Serviços S/C Ltda. e a Cessionária: V V Editora Ltda. (aplicadora), (fls. 366/367), conjuntamente com contrato de SWAP celebrado entre as mesmas empresas (fls. 368/369); A empresa Contaserv não assinou os respectivos contratos.*
- *Contratos de Mútuo celebrados entre o Banco Santos e a V V Editora Ltda. e Notas Promissórias vinculadas a esse Contrato, fls. 370 a 372;*
- *Avisos de lançamento do Banco Santos e respectivos Recibos assinados pelo representante da V V Editora Ltda, (fls. 380 a 403) – (fls. 416 a 427) – (fls. 431 a 433);*

Como já relatado, os depósitos bancários com origem nos resgates das aplicações em Export Notes, celebrados com a Quality e Contaserv, foram objeto da caracterização de presunção da omissão de receitas.

Em análise destes documentos, concluiu a Turma Julgadora no acórdão de origem:

No caso em tela, pesa contra a autuada o fato de que, por ocasião da denúncia criminal proposta pelo Ministério Público

Federal, em face dos administradores do Banco Santos, fls. 256 a 297, foi identificado que as empresas Contaserv e Quality (entre outras) seriam empresas ‘de fachada’, também conhecidas como paper companies (companhias que só existem no papel). (...)

Ora, da descrição da denúncia oferecida pelo Ministério Público, verifica-se que os documentos que a autuada apresentou, como sendo suficientes para a comprovação dos recursos depositados em sua conta bancária, originado de resgates das aplicações em Export Notes, encontram-se eivados de vício de ilegalidade, posto que foram celebrados com empresas de ‘fachada’, com o objetivo de criar um “mecanismo simulado” destinado a desviar recursos da instituição financeira, Banco Santos, conforme descrição do Ministério Público Federal e acatado por decisão judicial.

Como visto anteriormente, a definição de documento “idôneo” pressupõe o fato de ser considerado um documento “amparado pelo direito” celebrado de maneira “regular e legalmente admitido”. Um documento celebrado com empresa de ‘fachada’, utilizada para simular operações não pode ser considerado “amparado pelo direito”, muito menos “regular e legalmente admitido”, como deve ser a característica de um documento “hábil e idôneo” exigido pela lei fiscal. (...)

O acórdão recorrido, diante da ilegalidade da operação, envolvendo o Banco Santos, não confere a característica de idoneidade aos documentos apresentados para fins de elisão da presunção de omissão de receita tratada pelo artigo 42.

Nesse ponto faz-se necessária a interpretação do que sejam documentos “idôneos” para aplicação do artigo 42, visando à comprovação da origem dos depósitos relacionados pela fiscalização.

Idôneo, segundo De Plácido e Silva, *“possui, na significação jurídica, o sentido de apto, capaz, competente, etc”* (Vocabulário Jurídico, 11ª edição, Forense, 1993).

Ora, a contribuinte firmou contrato com o Banco Santos para ter juros menores, ou mesmo não ter juros, mas esta operação - de legalidade duvidosa sob o ponto de vista financeiro - em princípio não implica no auferimento de receitas pela Recorrente. É desarrazoada a tributação de todo o valor transferido pelo Banco Santos à contribuinte, considerando-se a integralidade destes valores como renda auferida por esta. Os documentos apresentados pela contribuinte na fase de impugnação servem à demonstração desta operação - de legitimidade financeira duvidosa - mas que à luz do direito tributário justificam de forma competente o trânsito financeiro em contas da contribuinte.

Se ocorreu fraude - apurada pelos meios cabíveis -, esta foi realizada pelos dirigentes do Banco Santos, sem direta implicação quanto ao imposto sobre a renda da Recorrente. E se houvesse seria quanto às despesas relacionadas às operações, mas não para a tributação da integralidade dos valores creditados em conta da Recorrente que tiveram por origem, conforme prova dos autos, as operações com o Banco Santos devidamente documentadas nos autos.

Por tais razões, **voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial** da contribuinte, reformando o acórdão recorrido

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Redator Designado

Analisando os fatos constantes dos autos, e as razões pelas quais a I. Conselheira Relatora decidiu por dar provimento ao recurso do contribuinte, ouso discordar, em parte, dos seus fundamentos e das conclusões, pelas razões que seguem adiante.

Ressalvo, de início, que concordo com a I. Conselheira Relatora quanto à sua afirmação de que:

Assim, entendo que o ônus da prova da natureza da operação cabe à contribuinte, para fins de afastar a presunção de omissão de receita tratada pelo artigo 42, diferentemente do que consta do acórdão paradigmático.

Conforme bem descrito no Relatório apresentado, trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, com apuração pelo lucro real, diante de omissão de receita presumida pela ausência de comprovação de origem de depósitos bancários, quanto aos anos-calendário de 2002 e 2003, sendo imputada multa de 75%. Também foram lançados, de forma reflexa, CSLL, PIS e COFINS.

Consta do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, lavrado pela fiscalização, o seguinte (e-fls. 261):

O contribuinte pretendeu comprovar a origem dos referidos depósitos alegando que aqueles eram provenientes de resgates de investimentos efetuados junto às empresas Quality Negócios e Participações Ltda. e Contaserv Serviços S/C Ltda.

Para provar tal alegação, juntou ao processo cópias de recibos firmados e assinados pelo responsável pela administração da empresa (Alessandro Poli Veronezi, CPF nº 153.188.398-27), nos quais aquele administrador declara, em nome da fiscalizada, ter recebido daquelas duas empresas quantias equivalentes aos depósitos a crédito aqui discutidos, documentos que não constituem provas hábeis para realizar a pretendida comprovação, por se tratarem de declarações unilaterais de recebimento das quantias por parte da fiscalizada (VV Editora Ltda.), que não asseguram sequer a anterioridade das operações e, menos ainda, a efetividade das transferências de valores.

Além das acima referidas “declarações unilaterais”, ainda foi apresentado um documento, anexado no processo, para justificar um crédito de R\$ 1.372.000,00, efetuado em 28/11/2002 na conta nº 104333, mantida na agência nº 00019 do Banco Santos pela fiscalizada.

Tal documento também não constitui prova hábil para comprovar aquele crédito específico.

Acrescento ainda o fato de que, com relação às duas empresas acima referidas: Quality e Contaserv, segundo o Ministério Público Federal, tratam-se de “paper companies” (companhias que só existem no papel), conforme pode ser verificado na folha 13 do documento que se constitui no anexo 4 a este Termo, a saber: cópia da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal em São Paulo contra ex-controlador do Banco Santos, Edemar Cid Ferreira e outros 18 ex-dirigentes da instituição (denúncia aceita pelo Juiz Fausto de Sanctis da 6ª Vara Criminal Federal de São Paulo).

O exposto no parágrafo anterior acentua a ausência de comprovação de origem dos depósitos a crédito por parte da empresa fiscalizada (VV Editora Ltda.), não só quantos às, já mencionadas, declarações unilaterais, como em relação ao outro documento apresentado, que, se supõe ser cópia de extrato de uma transferência de R\$ 1.372.000,00 (hum milhão, trezentos e setenta e dois mil reais) efetuada pela “paper company”: Quality, para a conta da empresa fiscalizada.

Por sua vez, colhe-se da decisão de primeira instância o que segue (e-fls. 528 e 535, destaques do original):

Contrariamente ao defendido pela Impugnante, não basta que os valores depositados estejam contabilizados, se não for comprovada a operação registrada na escrituração, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

No caso em questão, os valores teriam sido contabilizados como resgates de aplicações financeiras (Export Notes), contratadas com as empresas Quality Negócios e Participações Ltda. (CNPJ nº 04.149.804/0001-08) e Contaserv Serviços Ltda. (CNPJ nº 03.145.544/0001-30). Todavia, tais operações não teriam restado devidamente comprovadas, mas, ao contrário, teriam sido descharacterizadas porque realizadas com empresas ‘de fachada’, também conhecidas como paper companies (companhias que só existem no papel), conforme denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal (fls. 256/297), em face de Edemar Cid Ferreira e outros, administradores e funcionários do Banco Santos S.A., na qual consta a apuração dos seguintes fatos relevantes para a solução do presente litígio:

[...].

Importa salientar de todo o exposto, que, descharacterizadas as operações de resgates de aplicações em títulos denominados “Export Notes” realizadas junto a empresas “de fachada”, de nada vale a Impugnante afirmar a sua contabilização, na medida em que não respaldada em documentação idônea.

Na forma das expressas disposições legais em vigor, a escrituração, mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, apenas quando tais fatos estiverem comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. É a seguinte a redação do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, in verbis:

[...].

*No caso em questão, como se encontra regularmente constituída a prova de serem inexistentes ou fictícias as empresas **Quality** e **Contaserv**, com as quais a VV Editora insiste ter celebrado Contratos de Cessão de Crédito de Exportação, restam sem origem os recursos depositados em sua conta corrente e vinculados àquelas operações.*

Já da decisão recorrida, extrai-se o seguinte (e-fls. 643 a 647, destaques do original):

A matéria objeto do litígio diz respeito em analisar se os documentos apresentados pela autuada, como sendo a origem dos depósitos efetuados em sua conta bancária no Banco Santos, podem ser considerados hábeis e idôneos para comprovar as operações neles registrados e, por consequência, descaracterizar a presunção da omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

[...].

Da apertada síntese descrita acima, pode-se perceber que a questão crucial é definir se os resgates das aplicações efetuadas pela autuada em títulos denominados Export Notes, de emissão das duas empresas mencionadas, que se identificou só existirem no papel (paper companies), podem ser aceitos como origem dos depósitos bancários.

Inicialmente, cumpre analisar o dispositivo legal que prevê a presunção da omissão de receitas e que foi utilizado no lançamento fiscal. Assim dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

[...].

Tal dispositivo estabeleceu uma presunção legal de omissão de receita que autoriza o lançamento do tributo correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. A presunção em favor do fisco não se configura como mera suposição, e transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos depositados.

Segundo consta ao final do citado art. 42, os documentos apresentados devem se revestir da característica de serem documentos “hábeis” e “idôneos”. Sabendo-se que a lei não possui palavras inúteis, faz-se necessário buscar o real alcance desses dois termos utilizados na norma legal.

[...].

Como já relatado, os depósitos bancários com origem nos resgates das aplicações em Export Notes, celebrados com a Quality e Contaserv, foram objeto da caracterização de presunção da omissão de receitas.

No caso em tela, pesa contra a autuada o fato de que, por ocasião da denúncia criminal proposta pelo Ministério Públíco Federal, em face dos administradores do Banco Santos, fls. 256

a 297, foi identificado que as empresas Contaserv e Quality (entre outras) seriam empresas 'de fachada', também conhecidas como paper companies (companhias que só existem no papel).

Tal denúncia resultou na condenação judicial dos administradores do Banco Santos, nos termos do noticiado no Ofício nº 3966/2007, do Exmo. Sr. Procurador da República, Dr. Silvio Luis Martins de Oliveira, fls. 255, uma vez que os condenados teriam criado ditas empresas de 'fachada' para possibilitar a retirada de recursos financeiros do Banco.

Para confirmar tal entendimento, transcrevo parte da denúncia criminal mencionada:

[...].

Ora, da descrição da denúncia oferecida pelo Ministério Público, verifica-se que os documentos que a autuada apresentou, como sendo suficientes para a comprovação dos recursos depositados em sua conta bancária, originado de resgates das aplicações em Export Notes, encontram-se eivados de vício de ilegalidade, posto que foram celebrados com empresas de 'fachada', com o objetivo de criar um "mecanismo simulado" destinado a desviar recursos da instituição financeira, Banco Santos, conforme descrição do Ministério Público Federal e acatado por decisão judicial.

Como visto anteriormente, a definição de documento "idôneo" pressupõe o fato de ser considerado um documento "amparado pelo direito" celebrado de maneira "regular e legalmente admitido". Um documento celebrado com empresa de 'fachada', utilizada para simular operações não pode ser considerado "amparado pelo direito", muito menos "regular e legalmente admitido", como deve ser a característica de um documento "hábil e idôneo" exigido pela lei fiscal.

No presente caso, as Export Notes se caracterizam por serem documentos fraudados, simulados, com vício de ilegalidade, não produzindo qualquer efeito, nos termos dos arts. 166, VI, e 167, § 1º, I, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro):

[...].

Os documentos de resgate das aplicações em Export Notes foram considerados simulados/fraudados porque realizados com empresas que só existem no papel, não podendo servir como comprovação para a origem dos recursos depositados, porque não atendem aos requisitos previstos na lei fiscal, ou seja, não se revestem das características de documentos "hábeis e idôneos" para comprovar as operações realizadas.

Entendo que não pode este órgão julgador administrativo considerar válidos documentos celebrados com 'empresas de papel', em operações reconhecidamente simuladas, inclusive com notícia de decisão judicial já prolatada nesse sentido, sob pena de se convalidar operações eivadas de vícios de ilegalidade.

Compartilho do mesmo entendimento da fiscalização e das duas instâncias que antecederam a este julgamento e, com a devida vênia, discordo da I. Conselheira Relatora, no ponto em que reconhece efeitos tributários a documentos inidôneos.

Pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão