



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10707.000693/2008-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.003 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2021
Recorrente JOSE EDUARDO RIBEIRO GOMES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As hipóteses de nulidade estão previstas expressamente no art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

Incabível a declaração de existência de cerceamento de defesa eis que garantido ao sujeito passivo o exercício do contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes

ÔNUS DA PROVA DO RECORRENTE

Quanto ao ônus da prova do particular, o Decreto n. 70.235/72, prescreve no art. 16, III, incumbir ao impugnante o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar "...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF 26

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 prevê que os créditos sejam analisados individualmente, não se confundindo em absoluto com a verificação de variação patrimonial. Assim, não há fundamento na utilização genérica de rendimentos declarados.

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

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para a caracterização de omissão de receita a partir dos valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, o titular deve ser regularmente intimado para comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SÚMULA CARF 61.APLICABILIDADE.

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 940-951) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Houve cerceamento de direito de defesa, na medida em que a decisão recorrida indeferiu o pedido de realização de diligência formulado na impugnação. Tal cerceamento também ocorreu pois o recorrente não teve acesso aos autos no prazo da defesa, não tendo a decisão recorrida abordado o assunto mesmo quando levantado em sede de impugnação.
- b) Há espaços em branco nos atos praticados na ação fiscal, implicando ofensa ao art. 2º do Decreto nº 70,235/72 e cerceamento de defesa.
- c) Não houve a devida indicação de fundamentação legal da autuação, a qual baseou-se apenas em norma do Decreto que regulamenta o Imposto de Renda.
- d) Não foi apreciado pela decisão recorrida o argumento de que depósitos de menos de R\$ 12.000,00 não poderiam ser considerados como omissão de rendimentos.

e) A fiscalização deixou de analisar os documentos apresentados pelo recorrente acerca das origens dos depósitos questionados, quais sejam, empréstimos obtidos com instituições financeiras e recebimento de FGTS.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

À vista de todo o exposto, e com base nos fundamentos acima deduzidos, requer a Recorrente a apreciação da matéria deduzida em preliminar, para o fim de se proclamar a nulidade da decisão ora Impugnada e, ultrapassada a matéria deduzida em preliminar, o que não se acredita, que seja PROVIDO o presente recurso, com base nos fundamentos acima alinhados, para o fim de proclamar a insubsistência do auto de infração, tudo numa marcante homenagem ao Direito e a Justiça.

A presente questão diz respeito a Auto de Infração vinculado ao MPF nº 0710400/00271/07 (fls. 405-814) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de José Eduardo Ribeiro Gomes (CPF nº 160.569.147-04) referente a fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2003 a 31/12/2005. A autuação alcançou o montante de R\$ 258.665,84 (duzentos e cinquenta e oito mil seiscentos e sessenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos) (fl. 494). A notificação aconteceu em 25/07/2008 (fl. 495).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fls. 496-498):

001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no tópico 4 "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL" do Termo de Verificação Fiscal em anexo, que faz parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/01/2003	R\$ 15.165,00	75,00
28/02/2003	R\$ 13.480,00	75,00
31/03/2003	R\$ 16.970,00	75,00
30/04/2003	R\$ 14.952,00	75,00
31/05/2003	R\$ 19.119,00	75,00
30/06/2003	R\$ 11.062,87	75,00
31/07/2003	R\$ 15.973,60	75,00
31/08/2003	R\$ 10.761,21	75,00
30/09/2003	R\$ 13.283,63	75,00
31/10/2003	R\$ 11.038,18	75,00

30/11/2003	R\$ 11.145,00	75,00
31/12/2003	R\$ 13.540,26	75,00
31/01/2004	R\$ 10.032,16	75,00
29/02/2004	R\$ 10.034,53	75,00
31/03/2004	R\$ 12.818,00	75,00
30/04/2004	R\$ 8.860,00	75,00
31/05/2004	R\$ 10.120,00	75,00
30/06/2004	R\$ 10.356,13	75,00
31/07/2004	R\$ 17.923,00	75,00
31/08/2004	R\$ 11.818,00	75,00
30/09/2004	R\$ 13.943,00	75,00
31/10/2004	R\$ 11.795,00	75,00
30/11/2004	R\$ 13.497,70	75,00
31/12/2004	R\$ 13.310,00	75,00
31/01/2005	R\$ 9.922,00	75,00
28/02/2005	R\$ 14.745,63	75,00
31/03/2005	R\$ 14.766,16	75,00
30/04/2005	R\$ 10.610,63	75,00
31/05/2005	R\$ 11.522,63	75,00
30/06/2005	R\$ 8.888,02	75,00
31/07/2005	R\$ 7.467,00	75,00
31/08/2005	R\$ 8.155,00	75,00
30/09/2005	R\$ 5.880,00	75,00
31/10/2005	R\$ 9.536,00	75,00
30/11/2005	R\$ 12.910,00	75,00
31/12/2005	R\$ 10.938,03	75,00

Enquadramento legal: Art. 849 do RIR/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002; Art. 1º da Lei nº 11.119/05.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 465-492) informa que:

Em 06/09/2007, através do item 2 do Termo de Início de Fiscalização às fls. 18 a 19, foi solicitado ao contribuinte a apresentação dos extratos das contas-correntes e de investimentos mantidas por ele nas seguintes instituições financeiras: Caixa Econômica

Federal; HSBC Bank Brasil S/A, Banco Mercantil do Brasil S/A, Banco ABN AMRO Real S/A, Unibanco – União dos Bancos Brasileiros S/A, Banco Alvorada S/A, Banco Bradesco S/A, Banco Citibank S/A, Banco Citicard S/A, Banco Itaucard S/A e Banco Itau S/A.

A fim de cumprir o disposto na intimação, o contribuinte apresentou os extratos solicitados.

Assim que os extratos foram recebidos por essa Fiscalização, foi procedida depuração dos dados, efetuando a conciliação bancária das contas. Após a depuração, foram relacionados os créditos remanescentes e procedeu-se à intimação do contribuinte.

Em 03/03/2008, através do Termo de Intimação Fiscal às fls. 32 a 55, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito e de investimento relacionados nas planilhas anexas àquele termo. Ressaltou-se ao fiscalizado que os esclarecimentos deveriam ser feitos por escrito e a comprovação dar-se-ia mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos [...].

Em 24/03/2008, o contribuinte respondeu a intimação, esclarecendo, tão somente, a origem de dois depósitos em uma das contas mantidas por ele. Tratava-se dos depósitos efetuados em 30/04/2004 e 05/05/2004, a título de FGTS, respectivamente nos valores de R\$ 14.120,50 e R\$ 6.253,79, na conta corrente nº 00117-4, mantida na agência Benta Pereira, da Caixa Econômica Federal (fls. 56/57).

Quanto aos demais créditos, nada esclareceu.

Foi concedida uma nova oportunidade ao contribuinte para que este se manifestasse em relação aos demais créditos. Para tal, o contribuinte foi reintimado em 26/04/2008 através do Termo de Reintimação Fiscal às fls. 59.

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou qualquer justificativa para comprovação da origem dos valores creditados em suas contas-correntes e contas de investimento, estes foram considerados rendimentos omitidos, conforme dispõe o art. 42, da Lei 9.430/96.

Constam do processo, ainda, os seguintes documentos (fls. 407-464 e 504-812): i) Relativos às declarações de ajuste anual do contribuinte; ii) Termos de início de fiscalização, de ciência e de continuação de procedimento fiscal, intimações e respostas do contribuinte; iii) Demonstrativo de valores a comprovar e iv) Extratos bancários dos bancos HSBC, BBV, Bradesco, Mercantil do Brasil, Real, Caixa Econômica Federal.

Foi lavrado Termo de Revelia, conforme fl. 816. Contudo, sobreveio manifestação do contribuinte sustentando que a impugnação havia sido protocolada no prazo legal (fl. 820). Concomitantemente, foi anexada cópia da referida impugnação (fls. 821-834), pela qual se alega:

- a) Há espaços em branco nos atos praticados na ação fiscal, implicando em ofensa ao art. 2º do Decreto nº 70.235/72 e cerceamento de defesa.
- b) Não houve a devida indicação de fundamentação legal da autuação, a qual baseou-se apenas em norma do Decreto que regulamenta o Imposto de Renda.
- c) Também ocorreu cerceamento de defesa na medida em que o contribuinte não teve acesso aos autos no prazo da defesa.
- d) A fiscalização deixou de analisar os documentos apresentados pelo recorrente acerca das origens dos depósitos questionados, quais sejam, empréstimos obtidos com instituições financeiras e recebimento de FGTS.

e) Os depósitos bancários isoladamente considerados não implicam em renda.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Posto isso, pede e requer o Impugnante, com base nos argumentos supramencionados, o acolhimento desta impugnação, para o fim de com base nas preliminares deduzidas anular o auto de infração e ultrapassadas as preliminares o que não se acredita, julgar insubsistente o auto de infração.

[...]

Protesta por todos os meios de prova admitidos em Direito, notadamente documental, e neste particular, pela conversão do Julgamento em Diligência, para que seja oficiado aos bancos e instituições financeiras, caso não seja suficiente a documentação existente nos autos e acostada pela defesa, para que informem quais os valores que o impugnante tomou de empréstimos nas referidas instituições e qual seu limite de crédito no cheque especial, tudo dentro do período fiscalizado, e o que mais o controvertido dos autos exigir.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos (fls. 838-909): i) Cópia do Auto de Infração; ii) Extratos dos bancos Bradesco e Caixa Econômica Federal; iii) Cópias de expedientes recebidos pela fiscalização; iv) Comprovantes de débito; v) Comprovantes de pagamento de FGTS; vi) Relatório médico e vii) Comunicação do CT - SCN - Centro de Diagnóstico LTDA.

Segundo consta da fl. 916, a impugnação foi apresentada em 22/08/2008.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-23.268, de 19 de outubro de 2011 (e-fls. 927-933/fls. 532 e ss. do PDF), negou provimento à impugnação, mantendo integralmente a exigência fiscal, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

EMENTA

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 08 de novembro de 2011 (fl. 937), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 07 de dezembro de 2011 (fls. 940-951). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

1 Nulidade

Quanto à suposta nulidade do lançamento, é imprescindível observar o que prescrevem os arts. 59 a 61 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Logo no art. 59 há a previsão das circunstâncias consideradas nulidades do processo. São elas: i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Reconhecida a nulidade de qualquer ato, ela, nos termos do § 1º do art. 59, apenas prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. No caso de declaração de nulidade, o § 2º do mesmo artigo estabelece que a “...a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo”. Entretanto, naqueles casos em que a autoridade julgadora puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, ela não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, conforme preconiza o § 3º do art. 59.

Por fim, prescreve o art. 60 que outras irregularidades, incorreções ou omissões, que não as previstas no art. 59, “...não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Imperioso reconhecer que no presente caso, não há nulidade, e, sequer, irregularidade, incorreção ou omissão. E, ainda que assim fosse, não resultou em qualquer prejuízo para a recorrente que, de fato, não apresentou os documentos exigidos.

Sem razão, portanto, o recorrente.

2 Da inexistência de cerceamento de defesa

Incabível a declaração de existência de cerceamento de defesa eis que garantido ao sujeito passivo o exercício do contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

3 O princípio da verdade material e o ônus da prova

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-

60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que *“Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo”*. (La prueba. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

Ao comentar o princípio, James Marins afirma que *“...no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material”* (Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 12 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 180). Não há dúvidas de que o Fisco deverá, como leciona Cleucio Santos Nunes, “estreitar a reconstituição da verdade (fatos) ao ponto mais próximo de sua efetiva ocorrência”. Isso porque, parte-se da premissa de que o Fisco, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária, “cercou-se de todos os elementos probatórios possíveis, os quais expressam a realidade dos fatos que se pode reconstituir” (Curso completo de direito processual tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 347).

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o *“...órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo”* (Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “vão ser atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (O ônus da prova no processo fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que **ao tratar do julgamento de primeira instância**, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que *“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”*. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que *“As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias”*. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a

produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciamento*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

Ao ler o disposto no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, poder-se-ia questionar se, de fato, aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio dispositivo. Se não lhe seria reservado, ao oposto, o princípio dispositivo, e, com ele, a chamada “verdade formal”. Sobre isso, aponto a boa resposta de Cleucio Santos Nunes:

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas, poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requeria as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante, não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador. (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1349-351).

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele o relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observo, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação*...” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observo que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

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

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverte ao contribuinte o *ônus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei quid dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão

no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletores da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), conseqüentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é inválida. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que preclui temporariamente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra

diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014, p. 354).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

Quanto ao **ônus da prova do particular**, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 16, III, incumbir ao *impugnante* o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar “...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Além disso, é importante observar o contido no art. 36 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei*”. O mencionado art. 37 prescreve: “*Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias*”.

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas

circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: *“A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”*. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que *“...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”*.

Por fim, não desconheço a prescrição do art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “o administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. Como também conheço aquela do art. 38, o qual prevê que “O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”. A leitura isolada desses dois dispositivos poderia abrir margem para interpretações que admitissem a apresentação da prova documental em qualquer fase do processo, desconsiderando-se, assim, a eventual preclusão. Afasto, aqui, essa interpretação, lembrando que o art. 69 da mesma Lei estabelece que “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Desse modo, sou da opinião que a apresentação extemporânea de documentos, ou seja, apresentados após o protocolo da impugnação (não a acompanhando), somente tem lugar naqueles casos previstos expressamente nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

É importante ressaltar que a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório.

4 Omissão de rendimentos

O presente caso trata de omissão de rendimentos. Esses casos são disciplinados pelo art. 42 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 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

§ 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

§ 6o Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

A doutrina especializada identifica a previsão do art. 42 da Lei 9.430/96 como presunção legal relativa. Carlos Renato Cunha, por exemplo, assim escreve:

Típico exemplo da utilização das presunções legais relativas é previsão do art. 42 da Lei Federal 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Veja-se que ela não iguala os depósitos bancários à renda não declarada. Mas presume que o sejam caso o contribuinte não comprove o contrário. Vale dizer, distribuir o ônus probatório de forma a obrigar o contribuinte à comprovação de que os depósitos não são renda omitida. E, como exposto, não vemos maiores problemas na utilização de tais presunções, calcadas na praticidade da tributação, desde que observada a Legalidade, e efetivamente garantidos a ampla defesa e o contraditório. Claro que, com isso, se estivermos diante de prova impossível, está desfigurada a constitucionalidade do artifício legal. (Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do Mito à Mentira Jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*. v. 36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 103)

Ao tratar especificamente dos depósitos bancários não contabilizados, Maria Rita Ferragut, diz:

No que diz respeito à caracterização de depósitos bancários como indícios de renda omitida, são inúmeros aqueles que não os admitem por considerá-los insuficientes para tipificar a omissão, devendo estar presentes também outros indícios, tais como demonstração da natureza tributável do rendimento e de que pretensa renda não foi ainda tributada.

Essa posição tem sido também a adotada pela jurisprudência, que a partir da edição da Súmula 182 do TFR (“É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”), pacificou-se nesse sentido.

Já uma corrente minoritária entende que os depósitos bancários caracterizam-se como prova suficiente do rendimento omitido, cabendo ao contribuinte provar o contrário.

Entendemos que os depósitos bancários, se não acompanhados de outros indícios, não podem ensejar a presunção válida de omissão de rendimentos, uma vez que os valores depositados podem ser provenientes de renda não passível de tributação, ou, embora passível, já tributada. Poderá ocorrer, ainda, do contribuinte estar auferindo prejuízo no ano-calendário em que os depósitos foram detectados, o que afasta a incidência do imposto sobre a renda, ou, finalmente, consistir em renda a ser repassada para outro sujeito, tendo apenas transitado pela conta do fiscalizado.

Portanto, os indícios, por si só, deveriam provocar apenas uma atividade fiscalizatória extremamente rigorosa, mas não a conclusão de existência de renda omitida. (*Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartir Latin, 2005, p. 235-236).

Passemos a examinar, ainda que brevemente, o que se entende por presunção. Nicola Abbagnano explica que “presunção”, do latim *Praesumptio*, tem dois significados: i) “Juízo antecipado e provisório, que se considera válido até prova em contrário”; e ii) “confiança excessiva em suas próprias possibilidades” (*Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 926.).

Quanto às presunções em matéria tributária, utilizarei, aqui, as confiáveis lições de José Roberto Vieira, da Universidade Federal do Paraná:

Encontramo-nos, aqui, num **terreno instável e pantanoso**, infestado de areias movediças, onde reina “...generalizada confusión...” – o **campo das presunções** – cuja “...determinación de su concepto...” resulta “...especialmente controvertida” (DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO). Aliás, “...en pocas instituciones jurídicas existe un mayor desacuerdo dogmático” (L. ROSENBERG). Panorama que talvez justifique essa realidade em que as “...presunções... têm sido francamente hostilizadas. Há muita incompreensão e preconceitos cercando a matéria” (LEONARDO SPERB DE PAOLA). GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO compara o **exercício etimológico** de PONTES DE MIRANDA com o de F. R. DOS SANTOS SARAIVA, informando que o primeiro indicou como origem “*praesumere*”, do latim, enquanto o segundo apontou “*praesumptio, praesumptionis*”, também do latim, e como este último vocábulo latino deriva do primeiro, conclui que SARAIVA identificou a origem imediata, enquanto PONTES, a origem remota. “*Praesumere*” é a ação de supor antes, ao passo que “***praesumptio, praesumptionis***” é o resultado daquela ação, a **suposição antecipada** – ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA.

No que diz respeito a **um esforço de definição**, recorramos às penas dos doutrinadores que sobre essa figura já se debruçaram. Principiando pela doutrina autóctone, recuemos até a metade do século passado, para apanhar a lição de CLÓVIS BEVILAQUA: “*Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido*”; e sigamos pelo pensamento revolucionário de ALFREDO AUGUSTO BECKER, que, no particular, manteve a boa tradição: “*Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável*”. E demos o salto, tanto daqui para a doutrina estrangeira quanto do passado para a contemporaneidade, para recolher o escólio de uma de suas mais respeitadas autoridades, no panorama científico-tributário internacional, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, professor catedrático da Universidade Autônoma de Madri, que, um passo adiante daqueles autores nacionais, sublinha o nexo existente entre ambos os fatos: “...*presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma*”.

Já no que concerne à sua **classificação tradicional**, a doutrina costuma lançar mão de **dois critérios**. O primeiro, o da **procedência**, segundo o qual, as presunções são

enquadradas como “legais” ou “*juris*”, quando oriundas da construção legislativa; e como “*hominis*” ou “simples”, quando advindas da elaboração do aplicador. O segundo critério, **o da força probatória**, de acordo com o qual, as presunções são tidas como “relativas” ou “*juris tantum*”, quando admitem prova em contrário; como “absolutas” ou “*juris et de jure*”, quando não a admitem; e como “mistas”, quando admitem apenas determinadas provas. **Tal procedimento classificatório merece críticas:** a começar pela adoção de mais de um critério classificatório; a prosseguir, pela condição de que as presunções simples, sendo também disciplinadas pelo direito, em normas individuais e concretas, podem ser ditas também “legais”; e a concluir pelo fato de que as presunções absolutas, por inadmitirem prova contrária, perdem a conotação processual ou probatória, tornando-se materiais ou substantivas, e perdem, até mesmo, o cunho presuntivo. Contudo, como essas críticas não irão repercutir no desenvolvimento posterior da argumentação, seguiremos o exemplo de HELENO TAVEIRA TÔRRES e de PAULO DE BARROS CARVALHO, **acatando essa classificação, em caráter liminar e provisório.**

Cumpre-nos, ainda, como aprofundamento necessário, analisar, com brevidade, a **estrutura das presunções**, providência para a qual é, didaticamente, interessante, retomarmos duas de suas propostas de definição. A primeira delas, de ERNESTO ESEVERRI MARTINEZ, o catedrático espanhol da Universidade de Granada, que, em sua proposição, nomeia os fatos que a doutrina em geral se limita a indicar como “conhecido” ou “desconhecido” – razão pela qual, talvez, CRISTIANO CARVALHO tenha-a selecionado, acenando com a sua precisão: “*La presunción es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho – el llamado hecho base –, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña – el hecho presumido – sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos*”. A segunda, de MARIA RITA FERRAGUT, a professora do IBET-SP: “*Presunção é proposição prescritiva de natureza probatória, que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)*”.

Em outras palavras, dado crédito ao fato diretamente provado ou **fato-base**, dá-se por confirmado o fato indiretamente provado ou **fato presumido**, que, em geral, conecta-se ao primeiro. MARÍN-BARNUEVO chama o fato-base de **afirmação-base**, explicando-o como o fato cujo crédito permite ao órgão decisor dar crédito a outro fato; e designa o fato presumido de **afirmação-resultado** ou **afirmação presumida**, explicando-o como o fato sobre cuja veracidade se logra convicção como consequência do crédito dado à afirmação-base. Mantendo o sentido, MARIA RITA FERRAGUT opta por outra terminologia, lançando mão das expressões “**fato indiciário**” e “**fato indiciado**”. E LEONARDO DE PAOLA refere o primeiro como **prova indiciária**, identificando-o como ponto de partida do processo mental da presunção, e o segundo como **presunção** propriamente dita, outorgando-lhe a condição de ponto de chegada do processo presuntivo.

E conclua-se essa rápida consideração da estrutura presuntiva pelo deitar olhos sobre o nexo lógico que une os dois fatos, acerca do qual, avisa MARÍN-BARNUEVO, existe “*...una conocida expresión frecuentemente utilizada por la jurisprudencia...*”: “*...puede afirmarse que para que las presunciones sean admitidas en juicio es preciso que sean ‘precisas’, ‘graves’, y ‘concordantes’*”. Tais **requisitos do vínculo lógico** são oriundos do Código Civil francês, artigo 1.353; bem como do Código Civil italiano, artigo 2.729; e ainda do Código Processual Civil e Comercial argentino, artigo 163, inciso 5, como informam MARÍN-BARNUEVO e LEONARDO DE PAOLA. E bem explicita este último jurista paranaense, amparado na boa doutrina italiana, especialmente em CARLOS LESSONA e em FEDERICO MAFFEZZONI: grave é a presunção em que o liame entre os fatos é bastante provável; precisa, aquela em que o fato-base se relaciona com um único fato desconhecido, justamente aquele que se há de presumir; concordante, aquela em que, existindo mais de um fato-base, todos eles apontam em

idêntica direção. Muito embora haja doutrina, como a de MARIA RITA FERRAGUT, que encara esses fatores como condições dos fatos indiciários; parece-nos assistir razão a MARÍN-BARNUEVO, no sentido de que eles fazem “...referencia básicamente al enlace que vincula los hechos de las presunciones...”, desde que, em todos eles, tem-se em vista exatamente esse laço; como sustenta também FABIANA DEL PADRE TOMÉ, referindo-se à “...conexão entre o indício e o fato relevante...”; a despeito de que, como os requisitos dizem respeito à relação entre os fatos, abarcando toda a estrutura presuntiva, **entendemos igualmente possível dizê-los atinentes ao todo da presunção**, como o fazem, por exemplo, LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA, no passado, e LEONARDO DE PAOLA, no presente.

Ainda no que tange à nomenclatura, registre-se a existência de **identidade plena entre os fatos-base e o que, de hábito, chama-se de “indícios”**. Nada obstante o fácil diagnóstico de um sentido secundário, com o significado de “suspeita” ou “dúvida razoável”, no âmbito penal; está fora de questão que a palavra aponta, primordial e predominantemente, na direção dos fatos-base (MARÍN-BARNUEVO). Trata-se de indício apenas como ponto de partida, como causa, cujo efeito é o fato alcançado indiretamente ou a própria presunção (ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ e YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA). Eis que o indício, definitivamente, “...não equivale à prova...”, como, desde há muito, advertem AIRES FERNANDINO BARRETO e CLÉBER GIARDINO, “...é simples **início de prova**, exigente de corroboração que possa induzir verossimilhança aos fatos...”; e como previne PAULO DE BARROS CARVALHO, é o “...motivo para desencadear-se o esforço de prova”, o “...pretexto jurídico que autoriza a pesquisa...”.

Encaminhamo-nos para o término deste item de exposição das principais generalidades acerca das presunções, apontando, no entanto, a **extrema cautela** que, em relação às presunções em geral e às ficções, aconselham os especialistas do Direito Tributário, sublinhando os riscos envolvidos no seu uso, e grifando o necessário e diligente cuidado para sua interpretação e aplicação. É essa a preocupação que levou JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o catedrático espanhol, já em 1970 – embora voltado para as ficções, mas tendo antes sublinhado a grande proximidade delas com as presunções – a erigir à condição de uma das conclusões de sua obra sobre o tema, a formulação de um juízo crítico negativo quanto a essas figuras, quando objetivando apenas conferir maior agilidade e simplificação à administração tributária. Entre nós, registre-se a advertência de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, nos começos dos anos noventa do século passado: “...as figuras da presunção, ficção e indícios, só podem ser aceitas com máxima cautela e absoluto rigor jurídico”; secundado, naquela mesma década, pelas vozes fortes de LEONARDO DE PAOLA, um dos especialistas nacionais no tema, que recomendava, para as presunções, a “Sua manipulação prudente...”; e do mestre PAULO DE BARROS CARVALHO: “No que concerne ao direito tributário, os recursos à presunção devem ser utilizados com muito e especial cuidado”. No ano 2000, ecos da mesma preocupação, no posicionamento de SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, juristas argentinos, para os quais a utilização de presunções e ficções no Direito Tributário deve ser condicionada “...al mínimo de lo posible”. Da década passada, a confluyente manifestação, na doutrina pátria, de ISO SCHERKERKEWITZ, que advoga “...um uso extremamente parcimonioso e controlado desses instrumentos lógico-jurídicos”; com a qual convergiu ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO: “...as presunções... São... normas de exceção e como tal devem ser utilizadas pela administração fazendária, nos estreitos limites...”.

Cauteloso será o uso das presunções, quando atento ao cumprimento das **condições que devem ser observadas para o seu emprego**. Condições dentre as quais colocamos em relevo, com SUSANA CAMILA NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, de saída, a necessidade de que **elas estejam “...siempre en los enmarcados en los principios constitucionales”**. Tal requisito é confirmado pela nossa doutrina, da qual invocamos, para ilustrar, GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, do passado – “Quanto às presunções... a prevalência delas terá de ser também estudada à luz das normas e dos

princípios constitucionais”; e MARIA RITA FERRAGUT, do presente – “*Para que a utilização das presunções... seja constitucional e legal... observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva...*”. E, novamente com NAVARRINE e ASOREY, sublinhamos uma segunda condição para que o uso das presunções seja prudente e acatado: a necessidade de “*...existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido*”. Requisito esse cuja ratificação da doutrina nacional deixamos ao encargo de HUGO DE BRITO MACHADO: “*Se tal relação é regida por uma lei natural, inalterável, constante, o resultado a que se chega é mais do que uma presunção. É uma evidência*”. Donde se conclui que, sendo irrazoável aquela relação, menos do que uma presunção, trata-se de uma imprudência !

Como a condição do respeito aos princípios constitucionais parece-nos a de superior relevância, ponhamos-lhe grifo para encerrar este item. Seriam diversos os princípios tributários potencialmente envolvidos, mas, a bem da síntese, fiquemos com o **Princípio da Capacidade Contributiva, aquele para o qual as presunções oferecem o maior risco**. Contenta-nos, no caso, a explicação competente e objetiva de PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, o catedrático espanhol da UNED: “*Uma restricción del derecho a la prueba que nos permita tributar con arreglo a los rendimientos reales... lesiona... el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica*”. Por isso NAVARRINE e ASOREY entendem que essas figuras “*...resultan contrarias por definición al principio de capacidad económica y al principio de igualdad*”; e por isso SCHERKERKEWITZ conclui que “*Invariavelmente esse princípio sai arranhado quando se utiliza esses instrumentos jurídicos*” (sic). (IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado Mosquito. *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 656-664).

Se o art. 42 da Lei 9.430/96 encerra presunção relativa, como afirmou a doutrina, é importante analisarmos especificamente essa espécie de presunção. Novamente, valho-me dos ensinamentos de José Roberto Vieira:

E é amplo o leque probatório, desde que, como já ensinavam AIRES FERNANDINO BARRETO e CLÉBER GIARDINO, todas as presunções “*...são contrastáveis, eis que servientes à apreensão da verdade material...*”, especialmente as relativas. FERRAGUT revela-nos, com exatidão, o alcance da abertura desse leque, ao eleger como característica dessas presunções o “*...admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado*”.

Ainda no que tange às **características das presunções relativas**, acrescente-se, com essa mesma jurista, o fato de que **a sua adoção deve ser motivada**. E justifica: “*...a motivação dos atos jurídicos permite que os mesmos sejam controlados, evitando-se com isso o arbítrio e possibilitando o efetivo exercício do contraditório...*”. É verdade que a motivação dos atos vincula a sua prática, facilita o seu controle e, com isso, afasta os eventuais excessos administrativos. No entanto, há outra vantagem advinda da motivação que antecede a essa: é o próprio conhecimento da presunção em si, com a explicitação original de quem a construiu; como, aliás, reconhece, na sequência, a própria autora: “*Somente por meio da motivação é que se faz possível conhecer os elementos que levaram o aplicador da norma a formar sua convicção acerca da existência do evento indiretamente conhecido descrito no fato*”.

[...]

Já estudamos, no item 5, **os requisitos do vínculo lógico que se trava entre o fato-base e o fato presumido**, exigindo-se que essa relação seja grave, precisa e concordante. Desatendidos esses requisitos, “*...o uso das presunções seria uma fonte perene de arbítrio*”, nas palavras de LEONARDO DE PAOLA. Aliás, também já mencionamos, no mesmo item 5, que uma das condições para o emprego cauteloso das presunções é a necessidade de que exista “*...una relación de razonabilidad entre el*

hecho base y el presumido” (NAVARRINE e ASOREY); e só será razoável esse nexo se representado por “...uma correlação segura e direta...” (LUIZ MARTINS VALERO).

Reparemos na boa lição que, neste ponto, ministra LUÍS EDUARDO SCHOUERI, da USP: “...para que se desminta a relação da causalidade entre o indício e o fato a ser provado, pode-se não só mostrar que a referida relação não atende aos reclamos da lógica... como, simplesmente, demonstrar que a ocorrência do indício permitiria não só a ocorrência do fato alegado como também outro diverso”. É que **o requisito da precisão do liame determina que, do fato-base, não se possa inferir mais do que um único e exclusivo fato a ser presumido**: a “...única possibilidade plausível”, diz FABIANA TOMÉ; porque, assim não sendo, “...se a verificação do indício a partir do qual se constrói a conclusão permitir não só a ocorrência do fato alegado, como também outro diverso, indevido seu emprego para fins de constituição do fato jurídico tributário”. E confirma-o a jurisprudência administrativa: “**PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA... não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas**”.

Se o **fato-base** é a existência de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados; e o **presumido** é que tais pagamentos foram efetivados em operações sujeitas à tributação na fonte; **a conexão só será precisa se, diante do primeiro, restar o segundo como a única possibilidade, sem qualquer outra alternativa válida**. (IR Fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado Mosquito. *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 674-678).

Afigura-se relevante, portanto, examinar a exposição de motivos do Projeto de Lei que ensejou a Lei 9.430/96, especificamente naquilo que trata do disposto no artigo 42. Trata-se da Exposição de Motivos n. 470, de 15 de outubro de 1996, do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, no Projeto de Lei n. 2448/1996:

19. Também visando a maior eficiência da fiscalização tributária, os arts. 40 a 42 criam novas presunções de omissão de receitas ou rendimentos, na forma jurídica adequada, possibilitando a caracterização daquele ilícito fiscal de maneira mais objetiva.

[...]

22. Por sua vez, o art. 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 às informações protegidas pelo sigilo bancário, as quais continuarão sendo obtidas de acordo com a legislação e a jurisprudência 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 de que as parcelas não comprovadas, ressalvadas transferências entre contas da mesma titularidade ou movimentações de pequeno valor (art. 42, § 3º), sejam, efetivamente, fruto de evasão tributária.

A exposição de motivos parece não deixar dúvida. A presunção em questão visa a maior eficiência da fiscalização, e, com isso, da arrecadação em si. Aqui, seria possível cogitar de inconstitucionalidade. Entretanto, resalto que em atendimento ao disposto pela Súmula CARF n. 2, de acordo com a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a

inconstitucionalidade de lei tributária”, deixo de examinar a questão do viés da sua constitucionalidade.

Em que pese tais considerações, é importante observar que o § 3º prescreve que os créditos serão analisados individualizadamente. Ou seja, o ônus da prova para a comprovação de que os depósitos não são omissão de receita incumbe ao contribuinte. No presente caso, o recorrente não se desincumbiu de tal ônus. Não há demonstração individualizada da origem de tais créditos.

A sistemática de apuração de omissão de rendimentos por meio de depósitos bancários determinada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 prevê que os créditos sejam analisados individualmente, não se confundindo em absoluto com a verificação de variação patrimonial. Assim, não há fundamento na utilização genérica de rendimentos declarados.

Cito, ainda, a Súmula CARF 26:

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

Lembro, ainda, do disposto na Súmula CARF 61:

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física

Observe-se que a Súmula CARF 61 é expressa ao mencionar o limite de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). Caso o somatório dos depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais) ultrapasse aquele limite, não há que se falar em desconsideração dos depósitos.

Sem razão, portanto, o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, afastar as alegações de nulidade e de cerceamento de defesa, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Fl. 21 do Acórdão n.º 2301-009.003 - 2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10707.000693/2008-01